



**DIEGO MUTTI FERREIRA CREMASCO**

**JUSTIÇA, SIMPLICIDADE E GUERRA FISCAL:  
UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL**

**LAVRAS –  
MG 2018**

**DIEGO MUTTI FERREIRA CREMASCO**

**JUSTIÇA, SIMPLICIDADE E GUERRA  
FISCAL: UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO  
NO BRASIL**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte dos requisitos necessário à obtenção do título de Bacharel em Administração Pública.

Professor Renato Silvério  
Campos Orientador

**LAVRAS –  
MG 2018**

## RESUMO

Por meio da Constituição Federal de 1988, o Estado Brasileiro determinou que a tributação no país deve acontecer de maneira justa, simples e isonômica. Justa por distribuir renda, fazendo os mais ricos pagarem mais e os mais pobres pagarem menos; simples por necessitar de ser não burocrática e não cumulativa, sem confundir o contribuinte e sem fazer com que o cidadão precise ser um especialista na área para compreender as normas tributárias; isonômica por tratar todos os entes federativos igualmente, sem favorecer ou desfavorecer algum deles. Partindo desse pressuposto, este trabalho visará fazer uma análise da Legislação Tributária Brasileira para verificar se estes parâmetros estão sendo seguidos pelo Estado. Esta pesquisa acontecerá por meio de um modelo híbrido (quali e quanti), de maneira descritiva, documental, bibliográfica e se baseando em dados secundários, na qual se constará que os objetivos de simplicidade, justiça e isonomia não têm sido cumpridos no Brasil. Sendo assim, será proposta uma Reforma Tributária a fim de minimizar ou sanar alguns dos problemas encontrados em nosso sistema de arrecadação fiscal.

**Palavras-chave:** Simplicidade. Justiça Fiscal. Guerra Fiscal. Reforma Tributária.

## **ABSTRACT**

By means of the Federal Constitution of 1988, the Brazilian State determined that taxation in the country should happen in a fair, simple and isonomic manner. Fair to distribute income, making the richer pay more and the poorer pay less; simple because it needs to be non- bureaucratic and not cumulative, without confusing the taxpayer and without making the citizen need to be a specialist in the area to understand the tax rules; isonomic for treating all federal entities equally, without favoring or disfavoring any of them. Based on this assumption, this work will aim to make an analysis of the Brazilian Tax Legislation to verify if these parameters are being followed by the State. This research will happen through a hybrid model (quali and quanti), in a descriptive, documentary, bibliographic and based on secondary data, in which it will be noted that the objectives of simplicity, justice and isonomy have not been fulfilled in Brazil. Therefore, a Tax Reform will be proposed in order to minimize or remedy some of the problems found in our tax collection system

**Keywords:** Simplicity. Tax Justice. Fiscal War. Tax reform.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, aos meus pais, Mauricio Nabor Cremasco e Iris Mutti Ferreira por sempre terem feito o possível e o impossível para que eu pudesse ter uma boa educação, desde a escola, até este momento.

A outras quatro pessoas, das quais, sem o apoio, também não teria sido possível que eu ingressasse e me mantivesse na faculdade, tia Dete, tia Marilda, tia Maristela e vó Diná.

A todos os meus professores mas, em especial, àquele que me serviu como espelho e exemplo durante toda a graduação, sendo minha primeira e única opção na escolha de orientação para este trabalho, professor Renato Silvério.

Ao meu amigo Alberto Moura, por ter acreditado em mim desde o início do curso e ter me introduzido no movimento do Campo de Públicas, além de ter me ajudado em inúmeras situações acadêmicas e não acadêmicas.

Ao meu melhor amigo Junior Silva, de quem me orgulho muito por ter virado um exemplo de estudante, profissional e pessoa.

Aos integrantes das duas repúblicas onde morei, Milan-B e Casa Nostra, por me ensinarem valores como hombridade, lealdade, fraternidade e acolhimento.

À minha querida amiga Karine Wandy por todo o apoio moral durante a fase de elaboração deste trabalho e, principalmente, pela importante e pontual ajuda na reta final, sem a qual, a monografia não teria tamanha qualidade que teve.

À Gestão Novos Rumos, responsável pela FENECAP em 2016, da qual fiz parte, onde aprendi que verdadeiras amizades podem se iniciar e se perpetuar mesmo a longas distâncias físicas.

Ao Centro Acadêmico de Administração Pública, instituição da qual fiz parte por 6 semestres, dos meus 9 de graduação, e que me formou como pessoa, profissional e militante do Campo de Públicas, onde fiz grandes amizades e aprendi com cada uma delas. Sem o CenAAP, eu não teria metade das experiências acadêmicas que tive ao longo destes quatro anos e meio.

Por fim, agradeço à Universidade Federal de Lavras pela oportunidade que me deu de concluir uma graduação com muitas atividades, excelentes professores e usufruindo de uma estrutura que só quem conhece sabe o quanto nos ajuda no dia a dia.

Gostaria que soubessem que, sem cada um de vocês, minha existência hoje não faria sentido.

**MUITO OBRIGADO!**

*"O imposto não é nem bom nem ruim em si:  
tudo depende da maneira como ele é  
arrecadado e do que se faz com ele."  
(PIKETTY)*

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>9</b>
2.1.2	Princípio da equidade e da justiça fiscal.....	10
2.1.3	Princípio da simplicidade e burocracia .....	11
2.2	Estrutura tributária: classificação .....	12
2.2.1	Tributos diretos, indiretos, progressivos e regressivos.....	12
2.3	Federalismo e guerra fiscal .....	13
2.3.1	Conceito de federalismo .....	14
2.3.2	Federalismo no Brasil.....	15
2.3.3	Guerra fiscal.....	17
2.4	Propostas de Reformas Tributárias para o Brasil: revisão de literatura .....	19
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	<b>30</b>
<b>4</b>	<b>RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	<b>32</b>
4.1	Simplicidade .....	32
4.1.1	Impostos sobre o Valor Agregado/Adicionado (IVA) e Impostos "por cascata" no Brasil.....	32
4.2.2	Salários.....	36
4.2.3	Renda .....	37
4.2.4	Patrimônio .....	38
4.3	Simplex nacional.....	41
4.4	Justiça fiscal.....	43
4.4.1	Bases tributárias: tributos diretos e indiretos .....	43
4.4.2	Regressividade (revisão literária).....	44
4.5	Isonomia e guerra fiscal .....	47
4.5.1	Competências tributárias e federalismo fiscal .....	48
4.5.2	Alíquotas Estado - Estado (ICMS).....	50
4.5.3	Guerra fiscal.....	51
<b>5</b>	<b>A REFORMA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>54</b>
5.1	Simplicidade: criação de um IVA sobre o consumo (IVA-C) e de um IVA sobre o salário (IVA-S) .....	54
5.2	Justiça fiscal.....	55
5.2.1	Diminuir os tributos sobre a cesta básica e remédios.....	55
<b>6</b>	<b>CONCLUSÕES</b> .....	<b>60</b>
<b>7</b>	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>63</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a criação dos Estados Modernos, em meados do século XV, a tributação tem sido a principal fonte para manter e perpetuar o próprio Estado como garantidor de direitos à população. Sem os tributos, o governo praticamente não tem recursos para prover serviços básicos. Portanto, presume-se que a tributação é um fator primordial para que o setor público consiga promover melhorias no bem estar social.

Entende-se por tributação a cobrança do Estado sobre parte dos recursos adquiridos de seus cidadãos, para o provimento de serviços como saúde, educação, segurança, saneamento básico, assistência social, entre outros. Segundo o Art. 3º do Código Tributário Nacional (1966): “Tributo é 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”. No Brasil, os tributos podem ser impostos, taxas ou contribuições compulsórias.

Porém, é necessário saber que, em algumas ocasiões, a tributação pode também prejudicar o bem-estar social, afinal, ela absorve parte da capacidade de consumo (corrente e de capital) de cada família para que o Estado os distribua da maneira que lhe convier. O recolhimento mal planejado destes recursos pode deixar grupos em situações socioeconômicas muito desfavoráveis em relação a outros.

O conceito de “melhor” ou “pior” na tributação depende de muitas áreas de pensamento da vertente social e econômica. Liberais e neoliberais tendem a considerar impostos como um problema e, portanto, a alternativa “menos desvantajosa” seria diminuí-los ao máximo. Já desenvolvimentistas e keynesianos costumam ver como fundamental uma tributação significativa em relação à renda total dos contribuintes para que se possa promover um considerável desenvolvimento econômico junto à distribuição de renda. Além disso, as reações de cada indivíduo a respeito das alterações na tributação são, em grande escala, subjetivas e individuais. Efeitos como sonegação, inadimplência, capacidade de entendimento da Legislação Tributária, propensão marginal a investimento e poupança, entre outros, não podem ser medidos como se fossem gerais e constantes, dependendo dos aspectos culturais, sociais e conjunturais da região ou do país.

O Estado Brasileiro, por exemplo, por meio de sua Constituição Federal, prega, em teoria, que sua tributação deve seguir os princípios da simplicidade, da justiça fiscal e da isonomia entre os entes federados. Ou seja, a cobrança deve ser feita de maneira simples,

para não confundir o contribuinte e facilitar ao máximo que ele exerça seus deveres fiscais; ela também deve ser justa, partindo-se do ponto de vista que aqueles que possuem mais condições, devem contribuir com mais, e aqueles menos favorecidos, contribuem com menos ou, em alguns casos, nem necessitem de contribuir; por último, pretende-se também que os entes federativos sejam iguais e possuam todos os mesmos direitos e poder arrecadatório. O governo entende, portanto, que esses três valores fazem com que os tributos contribuam para a prosperidade da nação, e não prejudique seus contribuintes, tomando-lhes apenas o necessário, e de maneira justa, distribuindo renda e, ao mesmo tempo, promovendo o desenvolvimento econômico.

Dessa forma, este trabalho tem por objetivo analisar o Sistema Tributário Brasileiro no que diz respeito aos princípios da simplicidade, justiça fiscal e isonomia. Para que isso ocorra, definiu-se os seguintes objetivos específicos: i) analisar a estrutura tributária brasileira em termos da simplicidade do sistema e da burocracia; ii) investigar a progressividade e a regressividade do ônus tributário; iii) investigar a presença ou não de uma guerra fiscal no Brasil entre seus entes federados e, por fim, iv) Propor uma Reforma Tributária que vise promover de maneira significativa os três itens anteriores, caso estejam presentes no Sistema Tributário Brasileiro.

A partir dos resultados obtidos, o debate a respeito da eficiência ou deficiência tributária no Brasil poderá ser realizado de maneira mais detalhada e construtiva, em que pese a contribuição deste trabalho para um melhor entendimento do sistema tributário brasileiro com contribuições de ajustes progressivos, simples e isonômico.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

O Referencial Teórico procurará fazer uma abordagem lúcida a respeito de revisões bibliográficas de autores que tratam dos temas de justiça, simplicidade, guerra fiscal e temas correlatos e pertinentes a estas abordagens.

### **2.1 Estrutura tritutária: princípios teóricos e burocracia**

Serão explicitados, a seguir, alguns dos princípios teóricos que explicam e tratam da questão da simplificação tributária, assim como seus obstáculos e entraves.

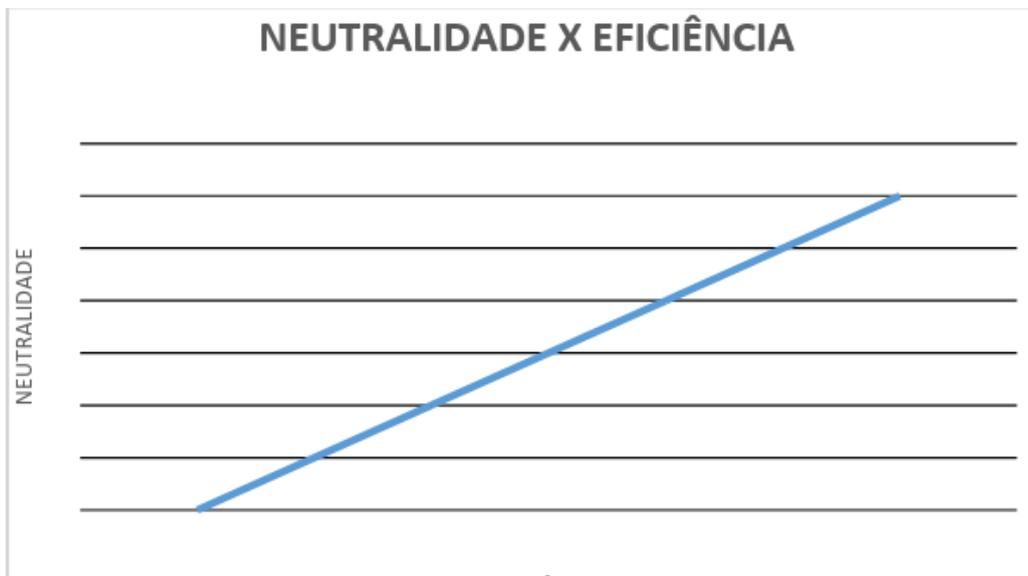
#### **2.1.1 Princípio da neutralidade e da eficiência**

Segundo Rezende (2012), entende-se por Princípio da Neutralidade o fato de a tributação não influenciar nos preços relativos dos bens e serviços produzidos pelo mercado. Ou seja, o ônus tributário deve incidir com a mesma porcentagem nos preços de todos estes bens e serviços, não podendo ser ele aplicado em alíquotas diferentes de acordo com as características de cada um dos mesmos. Desta maneira, o governo não influencia na tomada de decisão do cidadão a respeito do que ele irá produzir ou adquirir, uma vez que a tributação sobre o pão, por exemplo, é igual à incidente no computador, fazendo com que o aumento de preço dos dois tipos de produto, devido aos encargos tributários, seja o mesmo.

Ainda de acordo com Rezende (2012), quanto menos o governo interfere nos preços relativos dos bens e serviços, mais eficiente a tributação se torna, pois o cidadão possui mais liberdade de escolha de consumo e produção.

Percebe-se, então, que os Princípios da Neutralidade e Eficiência acabam por ser diretamente proporcionais, como na ilustração hipotética (GRÁFICO 1) a seguir:

Gráfico 1: Princípio da Neutralidade e Eficiência.



Fonte: Do autor (2018).

Fica explícito na ilustração que, de acordo com o que já foi explicado, quanto maior a Neutralidade dos tributos, maior também a sua Eficiência.

### 2.1.2 Princípio da equidade e da justiça fiscal

Segundo Rezende (2012), o Princípio da Equidade é aquele que procura fazer com que a tributação se torne mais justa aos contribuintes, tratando igualmente os indivíduos análogos e diferentemente aqueles que se distinguem. Para que isso seja feito, este princípio possui dois caminhos diferentes, baseados em critérios: a) O Critério do Benefício; b) O Critério da Capacidade de Contribuição.

Na ideia do Critério do Benefício, o indivíduo deve contribuir com o Estado o montante em que utiliza dos recursos públicos. Assim, aquele que se beneficia constantemente de serviços governamentais deve contribuir proporcionalmente mais que aquele que costuma demandar mais de serviços privados. Este critério possui certa polêmica para estudiosos, pois se apresentaria uma dificuldade muito grande para que o governo possuísse controle sobre a utilização e a preferência de todos os indivíduos a respeito dos bens e serviços públicos ou privados.

Já o Critério da Capacidade de Contribuição adota uma vertente diferente. Segundo ele, o cidadão deve contribuir de acordo com a capacidade que tem de fazê-lo. Assim, a alíquota de tributação está diretamente atrelada à sua renda. Esta incidência sobre a renda

pode ser feita de três maneiras: a) de maneira Regressiva; b) de maneira Proporcional; c) de maneira Progressiva.

Em definições, o Imposto Regressivo é aquele que, quanto maior a renda do indivíduo, menor a alíquota com que ele deve contribuir com o Estado. Assim, renda e alíquota de contribuição são inversamente proporcionais. O Imposto Proporcional é aquele que, independente da renda do indivíduo, a alíquota com que ele deve contribuir com o Estado é sempre a mesma. O Imposto Progressivo é aquele que, quanto maior a renda do indivíduo, maior também é a alíquota com que ele deve contribuir com o Estado. Assim, renda e alíquota, neste caso, são diretamente proporcionais.

### **2.1.3 Princípio da simplicidade e burocracia**

Ainda de acordo com Rezende (2012), o Princípio da Simplicidade diz respeito à necessidade de as Leis Tributárias serem simples, tanto para o cidadão, que não deve precisar ser especialista em Legislação Tributária para entendê-las, quanto para o próprio fisco, que deve compreendê-las perfeitamente para fazer a cobrança correta ao contribuinte.

Porém, segundo Guimarães (1981), nem sempre essas condições são obedecidas, e as leis que contêm cobranças tributárias acabam ficando confusas ao cidadão, que necessita de um especialista da área para lhe esclarecer o que, de fato, ela quer dizer, e ao fisco, que acaba por fazer cobranças indevidas e errôneas aos cidadãos.

O custo de aplicação de determinado imposto pelo governo “deve ser sempre menor do que a arrecadação gerada por esse tipo de imposto, para que sua existência faça sentido” (MORONA, 2009). Esta afirmação pode parecer óbvia, se um Estado não tem o total controle sobre a execução de suas leis, tanto tributárias quanto quaisquer outras, o excesso de burocracia em determinadas situações pode fazer com que, sem a percepção das autoridades governamentais, acabe-se perdendo mais recursos do que ganhando, no ato de cobrar a tributação.

Além disso, segundo Marton (2004), o excesso de burocracia também pode estimular a sonegação, devido a fatores como o excesso de obrigações tributárias acessórias, a fiscalização deficiente e a dificuldade de interpretação da legislação tributária.

Portanto, este princípio procura diminuir o excesso de burocracia da Tributação para que ela se torne legível, acessível e de fácil entendimento a todos, facilitando, assim, que o

contribuinte exerça sem dificuldades o seu dever de colaborar com as receitas do Estado para que este possa, posteriormente, devolver esta contribuição na forma de serviços de qualidade a todos.

## **2.2 Estrutura tributária: classificação**

Nesta sessão, será abordada a maneira como a estrutura tributária pode acontecer em determinados territórios, no sentido de progressividade, regressividade, tributação direta ou indireta.

### **2.2.1 Tributos diretos, indiretos, progressivos e regressivos**

No sistema tributário em geral, é possível dividir os tributos em três distintas vertentes: Impostos sobre o Patrimônio, Imposto sobre a Renda e Imposto sobre a Venda de Mercadorias e Serviços (REZENDE, 2012). Os primeiros são aqueles que incidem sobre o valor do patrimônio (ou da riqueza) que determinada família possui, como automóveis, imóveis, entre outros. Já o segundo é aquele que tem como base de incidência a renda que a família recebe monetariamente. O terceiro, por sua vez, é aplicado em função dos preços de produtos e serviços que são vendidos em um mercado de trocas voluntárias, como acontece no Brasil. Além desses, o sistema tributário brasileiro faz constar outras duas bases de tributação: i) folha de salários e ii) operações financeiras.

Após essa breve explicação sobre as categorias de impostos, Rezende (2012) retrata, então que, usualmente, os impostos diretos são aqueles que, após serem cobrados, não são transferíveis a terceiros. Ou seja, o contribuinte que possui o dever de quitar tal débito não consegue transferir a responsabilidade econômica para outro indivíduo ou família. Já o imposto indireto torna possível essa transferência de ônus.

Ao alinharmos também as três vertentes de impostos com a explicação de tributos diretos e indiretos, podemos concluir que os Impostos sobre a Renda e os Impostos sobre o Patrimônio costumam ser diretos pois, uma vez que o indivíduo recebe sua renda ou possui seu patrimônio, é seu dever contribuir com o Estado no valor da alíquota incidente sobre esta base de renda ou riqueza que lhe será cobrada. Já os Impostos sobre a Venda de Produtos e Serviços costumam ser indiretos pois, ao efetuar uma venda e gerar determinado imposto, o comerciante pode adicionar ao preço de seu produto ou serviço o valor da tributação, eximindo-se de tal compromisso e transferindo ao cliente a obrigação de pagar o Estado.

Já em relação à Progressividade e à Regressividade dos impostos, temos que Impostos Progressivos são aqueles que têm alíquotas de incidência sobre a base monetária diretamente proporcional à capacidade de contribuição da família. Assim, quanto maior esta capacidade de contribuir do cidadão, maior a alíquota a ser cobrada. Exemplificando: a alíquota de Imposto de Renda de alguém que recebe dez mil reais deve ser maior que a alíquota de alguém que recebe três mil, pois aquele que recebe dez mil possui uma maior capacidade de contribuição. Já o Imposto Regressivo é aquele inversamente proporcional à capacidade do contribuinte. Quanto mais ele ganha, menos, proporcionalmente, ele precisa pagar. Com os mesmos exemplos supracitados, encaixados em uma situação de regressividade, a alíquota de Imposto de Renda para o cidadão que recebe três mil reais seria maior que a alíquota incidente sobre a base monetária de dez mil reais do segundo indivíduo.

Portanto, considerando conjuntamente as informações de Progressividade e Regressividade com os impostos Diretos e Indiretos, pode-se perceber que é mais aplicável tornar progressivos os impostos diretos, uma vez que eles são intimamente ligados à renda e ao patrimônio do contribuinte. Sendo assim, se for do interesse do Estado, é possível estabelecer que, quanto maior a renda ou a riqueza de uma família, maior a alíquota de contribuição a que ela deve se submeter para quitar suas obrigações com o Estado.

Já os impostos indiretos costumam ser, por essência, regressivos, uma vez que são atrelados ao preço de bens e serviços, com alíquotas não variáveis. Assim, se determinado produto de mil reais possui, embutido em si, uma alíquota de imposto de 10% (cem reais), qualquer família, independentemente de sua renda, ao adquirir este produto, pagará exatamente o mesmo valor em impostos. Porém, para uma família de renda mensal de mil reais, este valor de imposto corresponde a 10% de seu soldo, já para uma família com renda de dez mil reais, este valor significa 1% de seus ganhos. Assim, quanto maior a renda de uma família, menor é a contribuição relativa com que ela contribui nesta categoria de impostos, o que os torna essencialmente regressivos.

### **2.3 Federalismo e guerra fiscal**

Neste momento, o artigo conceituará Federalismo, Federalismo Fiscal e quais as implicações de se adotar este modelo de Estado, como a ocorrência de Guerra Fiscal, a qual também será conceituada.

### 2.3.1 Conceito de federalismo

Segundo Abrucio e Segatto (2014), o Estado Federativo é aquele que, dentro de um mesmo território, busca firmar relações de autonomia e interdependência. Isso quer dizer que se busca, em uma Federação, que vários entes federativos relativamente autônomos, de diferentes culturas, densidade populacional, poder socioeconômico, e até mesmo linguagem, se unam em prol de uma Unidade Nacional, bem estabelecida e solidificada por uma Carta Magna.

Pode-se dizer, então, que um Estado Federativo é um Estado Descentralizado. Esta descentralização pode ser considerada pertinente ao governo por alguns motivos, que segundo Giambiagi (2008) podem ser definidos como: i) Fatores Econômicos; ii) Fatores Culturais, Políticos e Institucionais; iii) Fatores Geográficos.

Os fatores econômicos se justificam pela afirmativa de que quanto mais perto a arrecadação e o gasto estiverem daqueles que contribuem, mais eficiente será esta alocação de recursos. Portanto, em um país com grandes proporções, ao se centralizar a arrecadação e distribuição da verba, perde-se eficiência, velocidade e praticidade, pois o governo central está muito “longe” dos contribuintes, e acaba por não captar tão bem as suas demandas quanto os governos locais, estes já habituados aos costumes e necessidades da sociedade ali concentrada. Além do que, a sociedade possui maior dificuldade de controlar esta alocação, uma vez que a cobrança aconteceria sobre autoridades muito distantes dos eleitores. Por isso, aproximar os governos dos cidadãos tem sido uma boa estratégia para reduzir as perdas econômicas e maximizar o custo benefício das políticas públicas.

No caso dos fatores culturais, políticos e institucionais, a descentralização pode criar uma coesão maior entre população e autoridades em busca do desenvolvimento local, uma vez que os políticos regionais tendem a conhecer melhor as demandas do território, além de estarem mais próximos de seus eleitores, o que, como já foi supracitado, facilita a cobrança, pois os cidadãos possuem mais facilidade de acessar as instituições formais para manifestações, pressões populares ou causas judiciais. O sentimento de unicidade local, baseado em costumes e culturas semelhantes pode, então, ajudar uma busca coletiva por direitos e deveres que garantam um Estado mais próspero a todos.

Os fatores geográficos são justificáveis pelo fato de, muitas vezes, por possuir um território muito grande, um governo central não consiga ter estrutura logística o suficiente para atender às demandas de toda a população, chegando em todos os lugares. Assim, uma

maior autonomia a governos subnacionais pode facilitar esse acesso físico e essa comunicação para que se consiga maior efetividade da aplicação das políticas públicas.

Vale ressaltar que nem sempre é pertinente a um território adotar uma forma Federativa de Estado. É recomendado que se opte por ela apenas em territórios que possuam heterogeneidade significativa em alguns aspectos, ou um território muito abrangente. Ainda segundo Abrucio e Segatto (2014), de 193 países que compõem a ONU, apenas 28 são federalistas, exatamente pelos motivos citados acima.

### **2.3.2 Federalismo no Brasil**

A forma federativa de governo foi implementada no Brasil junto à Constituição de 1891, quando o país foi denominado Estados Unidos do Brasil, em nítida alusão à simpatia das autoridades brasileiras pelo modelo estadunidense, criado em 1787. Porém, “a opção pelo federalismo, apesar de ser inspirada na experiência dos EUA, não foi uma simples cópia daquele sistema” (SOUZA, 2005). Sendo assim, as Constituições que implementaram e normatizaram o sistema no Brasil tiveram suas próprias características e peculiaridades.

O que ocorre é que, de 1891 até os dias atuais, nosso país passou por diversas mudanças estruturais, governos autoritários e elaboração/desmanche de diversas Cartas Magnas, cada uma com suas especificidades. Para se ter uma ideia, de acordo com o site do Planalto (2018), após 1891 o Brasil trocou de Constituição em 6 oportunidades: 1934, 1937, 1946, 1967, 1969 (com uma enorme Emenda Constitucional que desconfigurou toda a CF anterior) e, só então, em 1988. Percebe-se, assim, que a Lei Maior mais duradoura pela qual já passamos é a atual, com 29 anos de existência.

Após diversos períodos de enfraquecimento e fortalecimento dos estados subnacionais, devido às muitas alterações constitucionais sobre as quais foi discorrido, em 1988, a Assembleia Nacional Constituinte não mediu esforços para elaborar um documento que procurasse dar a maior autonomia possível a governos regionais e locais, também em uma clara tentativa de evitar a centralização do poder no governo federal, característica extremamente presente nos Regimes Ditatoriais pelos quais havíamos acabado de enfrentar nas últimas 2 décadas.

Assim, diferenciando-se, inclusive, de outras federações mundo a fora, o Brasil, assim como a Bélgica, foram os únicos países a possuírem o chamado Sistema Federativo de 3 níveis, tendo como entes federativos autônomos, além da União e dos estados, também os

municípios, com os seus próprios poderes executivo e legislativo. Esta normatização veio em função de uma característica presente há muito tempo de grande autonomia local. (SOUZA, 2005).

Devido a este formato de separação, cada ente possui, razoavelmente, seu próprio poder arrecadatório, com tributos específicos para cada uma das instâncias, além dos Fundos de Participação elaborados pela União, ainda no governo militar, que transfere parte do montante arrecadado pelo governo federal a estados e municípios.

Sabe-se, então, que, desde a Constituição de 1988, o Brasil procurou aprofundar ainda mais as suas bases Federalistas, por meio da tentativa de descentralizar cada vez mais o poder da União para os estados e municípios.

Segundo Rezende (2012), na época em que a Carta Magna estava sendo deliberada e construída pela Assembleia Nacional Constituinte, houve um momento em que se viu a necessidade de satisfazer as demandas dos entes federativos subnacionais por maior autonomia. As autoridades, naquele momento, possuíam 2 alternativas: a) dar maior competência para que estados e municípios pudessem cobrar seus próprios impostos de acordo com suas necessidades de gasto; b) continuar com grande parte da arrecadação feita pela União e, através de Fundos de Participação (que já haviam sido criados na época da ditadura militar), o Governo Federal faria transferências diretas a estes entes subordinados. A escolha da grande maioria foi, então, pela segunda alternativa, as transferências diretas. Rezende (2012) também explica que, na época do Regime Militar, o governo central utilizava destas transferências para conseguir apoio político dos estados mais pobres e municípios pequenos. Como a maior parte da Assembleia era formada por integrantes de ideais mais conservadores, apoiados e apoiadores do governo de José Sarney, que havia composto o partido ao lado dos militares na época de bipartidarismo, optou-se por dar continuidade ao modelo que já vinha sendo adotado. O que foi feito de inovador em relação a esta medida foi a sua intensificação, de maneira que os repasses por meio dos fundos aumentassem significativamente.

Porém, para Rezende (2012), embora a escolha dos repasses intergovernamentais seja importante para corrigir desigualdades regionais, a baixa autonomia arrecadatória, principalmente dos municípios, criou uma certa irresponsabilidade fiscal dos governos locais, pois estes acabavam não baseando suas receitas no quanto pretendiam gastar, com a possível criação de impostos e adequação de alíquotas, mas sim, baseavam seus gastos no quanto pretendiam ganhar, gastos estes, por diversas vezes, que não condiziam com a sua realidade

arrecadatória, o que gerava déficit, dívida e má prestação de serviço público.

Além disso, houve sobreposição de obrigações a respeito do que cada ente federativo deveria realizar, o que confundia os governos, fazendo com que nenhum deles realizassem determinado serviço, prejudicando, assim, a população, deixando-a de mãos atadas sem saber a quem recorrer e qual instância governamental cobrar.

Sendo assim, Rezende (2012) propõe 3 desafios essenciais ao Federalismo Fiscal Brasileiro: a) Equilíbrio; b) Eficiência; c) Responsabilidade.

Equilíbrio, pela necessidade de se criar maiores competências aos entes federativos subnacionais para que estes possam arrecadar seus recursos de acordo com suas necessidades, por meio de seus próprios tributos, mas também pela obrigação que a União tem de ajudar no desenvolvimento de localidades mais pobres, utilizando de transferências diretas de recursos. Assim, embora a maior autonomia normativa de captação de recursos seja fundamental aos entes subnacionais, parte de suas receitas ainda devem ser provenientes da transferência direta intergovernamental, na tentativa de corrigir disparidades econômicas e sociais geradas por causas históricas.

Eficiência, no sentido de que, quanto menos o cidadão sabe a quais gastos a sua contribuição está vinculada, menos poder de cobrança ele tem e mais irresponsabilidades são admitidas no gasto público. Em outras palavras, quando o dinheiro dos tributos do cidadão vai para a União, para depois ser transferido aos estados e aos municípios, perde-se o controle do montante desta verba, de onde ela deve ser gasta ou por quem ela deve ser usada. A falta de controle dá margens a gastos ineficientes e, até mesmo, corruptos.

Por último, o desafio da responsabilidade vai ao encontro do desafio da eficiência. Quando o tributo é gasto perto do contribuinte, e este consegue ter o poder de fiscalização sobre as autoridades governamentais, ele faz com que o Estado arque com sua responsabilidade de promover um gasto público responsável e de acordo com o que é demandado, sem extravios, desvios ou desperdícios. Já por parte do Estado, quando gasta corretamente a sua verba, de maneira próxima ao cidadão, pode exigir que ele continue contribuindo obrigatoriamente e continue fiscalizando as contas públicas, exercendo seu efetivo papel de cidadania. Desta maneira, ambas as partes cumprem as responsabilidades incumbidas a si.

### **2.3.3 Guerra fiscal**

Como já foi explicado até aqui, por meio do Federalismo Fiscal, os entes federativos

subnacionais têm ganhado cada vez maior autonomia de arrecadação. Diferentemente dos municípios, que ainda dependem muito dos repasses intergovernamentais, os estados têm tido maior liberdade normativa para recrutar seus próprios recursos por meio da tributação exclusiva do ICMS. A princípio, esta informação pode parecer positiva, uma vez que, conforme mencionado, uma arrecadação direta do ente federativo aproxima as receitas e despesas da população e promovem maior eficiência e responsabilidade por parte de todos os atores sociais. Porém, a arrecadação restritiva acaba gerando um problema significativo de desequilíbrio fiscal, econômico e social dentro da União.

O Brasil é um país, ainda hoje, muito desigual, não só entre classes sociais de indivíduos, mas também entre regiões. Alguns estados são consideravelmente desenvolvidos, enquanto outros ainda possuem um PIB per capita baixo, além de indicadores sociais muito aquém do esperado, como alto nível de mortalidade e analfabetismo. Em virtude disso, como é de se esperar, o nível de arrecadação tributária de cada um destes estados também difere muito, tendo os mais prósperos uma grande fonte de receitas, devido ao elevado número de empresas instaladas e empregos disponíveis, enquanto os mais pobres, por possuírem alta taxa de desemprego ou informalidade de emprego, uma arrecadação ainda muito baixa.

Em meio a tudo isso, ainda temos o conceito de “Guerra Fiscal”, que acaba por agravar ainda mais esta situação. Guerra Fiscal é “um jogo de ações e reações travado entre governos estaduais (e adicionalmente entre governos municipais) com o intuito de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios” (DULCI, 2002). Em outras palavras, é uma competição entre os estados para conseguir ter empresas dentro de suas localidades com o objetivo de gerar maior emprego à população e promover o desenvolvimento econômico. O campo desta “guerra” ocorre, então, justamente na vertente da tributação. Ou seja, com autonomia normativa para tributar como quiserem, os estados procuram baixar o máximo o possível seus impostos para atrair o investimento de indústrias (principalmente as de escala) para si. A princípio, esta pode parecer uma troca justa: a empresa gasta menos com impostos e o governo consegue aumentar o nível de emprego e o investimento. Porém, há outros fatores a serem considerados.

O principal agravante desta situação é que nem todos os estados possuem a mesma capacidade arrecadatória. Desta maneira, os mais pobres, já possuindo grande dificuldade de arcar com suas despesas com pessoal, infraestrutura e políticas públicas, acabam ficando com chances muito reduzidas de diminuir ainda mais as suas receitas com ICMS para atrair empresas ao seu território. Já os estados mais ricos, possuem maior viabilidade para fazer

isso, uma vez que suas chances de fazer poupança na diferença entre receitas e gastos é maior. Desta maneira, os estados mais ricos acabam atraindo ainda mais emprego e renda para si, e os mais pobres, por vezes, acabam observando a evasão de suas firmas para regiões mais atrativas, o que aprofunda ainda mais a desigualdade territorial socioeconômica brasileira e prejudica o sentimento de Unidade Nacional, uma vez que os estados competem de maneira voraz e predatória para “roubar” investimentos uns dos outros, deixando de lado a cooperação.

Podemos perceber, então, que os estados sofrem com um problema inverso ao dos municípios. Enquanto os primeiros têm discricionariedade fiscal demais, o que acarreta na desigualdade e na competição predatória entre si, os segundos não conseguiram a autonomia normativa desejada para recrutar seus recursos, o que, por muitas vezes, descola a oferta do governo municipal das reais demandas da sociedade, além de tornar confusas e de difícil fiscalização social as contas públicas municipais.

## **2.4 Propostas de Reformas Tributárias para o Brasil: revisão de literatura**

Este subtópico visa apresentar algumas propostas de Reforma Tributária feitas por acadêmicos da área, assim como analisá-las, a fim de explicar quais são seus principais objetivos e possíveis resultados. Objetivo dessa seção é, também, formar uma base teórica de ideias que possam ser agregadas na posterior construção da proposta de reforma tributária, ao qual esse trabalho intenciona.

Como análise de estudo, foram escolhidas 5 propostas de Reforma Tributária voltadas ao Brasil: i) a primeira é a de Ribeiro (2015), que se baseou sobre a obra “O Capital do Século XXI”, de Thomas Piketty para realizar a construção das ideias; ii) a segunda é a de Siqueira (2014); iii) a terceira, de Carvalho, Siqueira e Nogueira (2013); iv) a quarta de Giambiagi (2008); v) a última proposta é a que se encontra hoje no Congresso Nacional Brasileiro para ser votada em breve, elaborada pelo Deputado Luiz Carlos Hauly (2017).

Ribeiro (2015) faz toda a construção de suas teorias com embasamento na obra “O Capital no Século XXI”, de Thomas Piketty. Ambos fazem, então, duras críticas à crescente concentração de renda que vem deixando o mundo cada vez mais desigual em detrimento do sistema capitalista de produção.

Desta forma, o autor apresenta como base de sua proposta a justiça fiscal, vendo a arrecadação estatal como importante meio de distribuir riquezas em um território nacional.

Segundo Ribeiro (2015), sua proposta é pautada em 4 pontos essenciais: a) A adoção de uma base tributária que confira mais peso à tributação da renda, das heranças e do patrimônio, em relação aos salários e o consumo; b) A tributação progressiva da renda e das heranças; c) A adoção da tributação mundial sobre os capitais (grandes fortunas); d) O combate à concorrência tributária internacional pela adoção da transparência fiscal.

A primeira pauta provém do argumento de que os tributos cobrados sobre bens e serviços costumam ser regressivos e, por isso, injustos com quem é mais vulnerável economicamente. Como já foi explicado neste trabalho, isto acontece devido a uma alíquota fixa de tributação sobre determinado bem adquirido por uma família acabar incidindo diferentemente sobre salários heterogêneos. Famílias com rendas menores acabam contribuindo com uma porcentagem maior de seu dinheiro do que famílias com rendas maiores, pois o valor desta contribuição é fixada e igual para todos. Além disso, o autor afirma que impostos demasiados sobre a Folha de Pagamento podem fazer com que os patrões acabem por ofertar salários líquidos menos interessantes a seus empregados, a fim de conseguir arcar com o dinheiro extra gasto com o mesmo, em tributação. Assim, Ribeiro defende que, para sanar esta injustiça social, a maior parte dos impostos deveria incidir sobre a renda, as heranças e o patrimônio, os quais são cobrados diretamente da fonte.

A segunda pauta estabelece que a tributação sobre a renda e as heranças devem ser progressivas. Assim, quanto mais recebe a família (seja com renda ou herança), maior a alíquota de contribuição.

A terceira pauta se torna interessante pelo fato de o autor optar por uma tributação de abrangência mundial, e não só brasileira. Isto ocorre pelo fato de que a taxação sobre grandes fortunas acaba, em algumas ocasiões, provocando fuga de capitais do país onde ela é aplicada. Ou seja, os mais abastados financeiramente, para não precisarem pagar esta taxação, realocam seu dinheiro em poupanças ou investimentos internacionais, de países que não cobram taxas sobre fortunas, retirando sua verba do Brasil e tornando o nosso país, conseqüentemente, mais pobre. Assim, para Ribeiro, o ideal seria que todos os países cobrassem a mesma alíquota desta tributação, para que os investimentos não fossem baseados na questão fiscal de cada país, mas sim em atratividades como cultura, poder de consumo da população, ambiente, entre outros.

Por último, mas não menos importante, Ribeiro propõe mais uma medida universal. Muito atrelada à pauta supracitada, o autor propõe o fim da concorrência tributária mundial, por meio de uma maior transparência nos dados disponibilizados a órgãos internacionais

sobre o assunto. O objetivo disso seria, exatamente, fazer com que as pessoas físicas e jurídicas investissem seu capital em países que lhes fossem interessantes por questões que transcendessem as cobranças fiscais.

Portanto observa-se que este trabalho procura, antes de mais nada, promover a justiça social e tornar o mundo menos desigual com base na tributação progressiva e direta, fazendo com que aqueles que possuem maior capacidade de contribuição o façam, a fim de que os menos abastados possam contar com uma qualidade de vida um pouco melhor.

Siqueira (2014), em sua obra, ainda que vá ao encontro de Ribeiro (2015), no que tange à justiça fiscal, procura também buscar outras qualidades com relação aos tributos consideradas essenciais por ele. São estas qualidades: a) Eficiência; b) Simplicidade; c) Flexibilidade; d) Responsabilidade Política; e, por fim, e) Justiça Fiscal.

Na questão da eficiência, como já estudamos, Siqueira (2014) prega que uma Reforma Tributária deve ser composta por impostos que não influenciem na tomada de decisão do cidadão sobre a alocação de seus recursos. Por isso, incentivos fiscais e diferenciação de alíquotas para diferentes classes de produtos e serviços não são completamente bem vistas pelo autor. O tributo, para ele, deve ser o mais neutro o possível para tentar não induzir o consumidor a nenhum tipo de ação. Esta pauta está também fortemente ligada à questão da liberdade de escolha no investimento do indivíduo.

Quanto à Simplicidade, Siqueira (2014) defende que os tributos devem ser os mais simples o possível para não confundir os contribuintes ou até mesmo o governo, no momento de exercer a cobrança de seus direitos. É necessário que qualquer pessoa leiga consiga entender razoavelmente as Leis Tributárias e seja capaz de contribuir com o que deve sem a ajuda de um especialista. Para o autor, também, quanto mais simples os tributos, mais facilitado é o controle social.

No que tange a Responsabilidade Política, para Siqueira (2014), é necessário que o contribuinte saiba exatamente o que, para quem e como está pagando, para que possa exercer sua fiscalização cidadã, de modo a conferir se os agentes políticos têm feito o seu papel e cumprido suas promessas.

Por fim, com relação à Justiça Fiscal, o pensamento do autor se assemelha com o de Ribeiro (2015), segundo o qual, seja possível corrigir distorções sociais e econômicas por meio de políticas fiscais de arrecadação, fazendo os ricos contribuírem mais e os pobres contribuírem menos. Para Siqueira (2014), além de dar ênfase na tributação sobre a renda, deveriam ser ampliados os impostos sobre a propriedade, principalmente sobre terras

desocupadas, como um meio de promover uma “Reforma Agrária parcial”, uma vez que seria desvantajoso para um latifundiário continuar com terras improdutivas. Além disso, com relação à tributação sobre bens e serviços, ignorando, em certa parte, o princípio da eficiência, o autor considera interessante a ideia de taxar de maneira mais contundente artigos de luxo, que são consumidos apenas por pessoas ricas, a fim de implementar certa progressividade nos impostos indiretos. Também é proposta a criação da taxaço sobre grandes fortunas (ao contrário da obra de Ribeiro, aqui não há uma preocupação específica com a fuga de capitais) e o combate à renda por meio de especulações financeiras, devendo esta ser taxada com uma alíquota ainda maior que a tributação sobre a renda.

Um outro diferencial desta obra é a preocupação que o autor tem com a má distribuição de renda também em relação aos estados e municípios brasileiros. Para ele, com o aumento da arrecadação do imposto sobre a renda, a União teria mais recursos para transferir por meio de repasses intergovernamentais aos entes federativos subnacionais. Desta maneira, ela deveria fazê-lo de modo a tentar corrigir ainda mais as disparidades econômicas, levando mais recursos às regiões Norte e Nordeste, recursos estes provenientes das regiões mais ricas do país, Sul e Sudeste. Esta redistribuição deveria fazer com que cada estado conseguisse obter, no mínimo, 80% da média de arrecadação dos estados brasileiros.

Carvalho et al. (2013), diferentemente, prezou por alterar apenas a tributação sobre bens e serviços no Brasil. Segundo os autores, como esta é a modalidade de maior porcentagem na tributação brasileira e se encontra, hoje, com características regressivas, é nela que se deve mexer.

Com base nisto, Carvalho et al. Fizeram uma profunda análise e diversificação das categorias de produtos e serviços que as famílias brasileiras costumam consumir e também na estratificação destas famílias com base em sua renda. O resultado desta análise se consistiu em:

- i) Produtos e Serviços costumeiramente consumidos: Cesta Básica; Outros Alimentos; Bebidas Alcoólicas; Fumo; Vestuário; Eletricidade; Combustível Doméstico; Bens e Serviços Domésticos, Saúde; Combustível Automotivo; Transporte Público; Transporte Privado; Comunicação; Educação; Higiene e Cuidados Pessoais; Recreação e Cultura; Aluguel; Outros Bens e Serviços.
- ii) Estratificação das Famílias com Base na sua Renda: Classificação das famílias entre 1 e 10, caracterizando estes números as dezenas gastas por cada integrante da família.

Após esta classificação, casaram-se os dados e retirou-se qual é a porcentagem que

cada estratificação das famílias gasta da sua renda com cada categoria de produtos ou serviços, quais destes produtos ou serviços têm alíquota progressiva ou regressiva sobre os salários, entre outros.

Os autores descobriram, então, que a cesta básica, a eletricidade, o combustível doméstico e o aluguel são os que mais incidem sobre os salários dos mais pobres. Já o que mais incide sobre a parcela mais rica das famílias são combustível automotivo, transporte privado e outros bens e serviços.

Não cabe a este trabalho, agora, se aprofundar tanto na análise detalhada que Carvalho et al fizeram sobre alíquotas e suas influências sobre a renda das famílias. O pertinente aqui é observar que foram feitas, a partir desta coleta e mescla de dados, 5 modelos diferentes de Reformas Tributárias, alterando-se as alíquotas atuais para o que se achou mais pertinente. Houve, desde uma alíquota única para todos os bens e serviços, o que gerou uma grande regressividade, fazendo as famílias mais pobres arcarem com um custo muito maior do que as mais ricas, até uma tentativa de taxar ao máximo os produtos mais consumidos pela classe mais rica da sociedade e zerar a alíquota sobre a cesta básica (a que mais incide sobre a renda dos mais pobres). Esta hipótese gerou grande progressividade no tributo, mas poderia ter entraves políticos pelo fato de onerar demasiadamente a classe mais rica.

O que vale ser extraído desta proposta é que é possível alcançar a progressividade da tributação por meio de impostos indiretos e, assim, mesmo que o imposto sobre a renda não seja alterado, consegue-se promover maior justiça social por meio de impostos sobre bens e serviços.

Giambiagi (2008), em seu livro “Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil” faz uma série de ponderações a respeito dos principais desafios da tributação hoje no Brasil e, posteriormente, dá sugestões de uma Reforma Tributária para a superação destes obstáculos.

Dentre os problemas que a tributação brasileira enfrenta, o autor destaca três: a) O nível de agregação e taxação; b) A falta de equidade; c) Os efeitos sobre a competitividade.

Quanto ao nível da taxação, Giambiagi (2008) faz um breve relato a respeito da média da carga tributária dos outros países do mundo comparadas ao Brasil. Segundo ele, se considerarmos a nossa tributação à de países desenvolvidos (OCDE) notaremos que ela está um pouco abaixo – taxa brasileira: 32% do PIB/taxa média OCDE: 35% do PIB. Porém, se a comparação for feita com relação aos países da América Latina (25% do PIB), o Brasil tem uma tributação significativamente maior. Para o autor, não é saudável que um país em desenvolvimento, como o Brasil, tenha uma carga tributária quase tão alta quanto à de países

desenvolvidos, pois o imposto, para ser justo, deve ser progressivo, ou seja, incidir mais sobre os mais ricos e menos sobre os mais pobres. Assim, se um país pobre tem quase a mesma média de tributação que a de países ricos, quer dizer que sua população passa a sofrer mais para contribuir com o Estado.

Quanto à falta de equidade, mais uma vez, prevalece a discussão a respeito da necessidade de se ampliar a tributação progressiva sobre a renda, ainda pouco significativa no país. A tributação majoritária sobre bens e serviços acaba promovendo aumento da concentração de renda e tirando o poder de consumo da maior parte da população. Porém, segundo o autor, a alteração nesta tributação deve ser feita gradativamente, através de leis ordinárias.

A respeito dos efeitos sobre a competitividade, o primeiro problema a ser citado por Giambiagi é o fato de a maior parte dos tributos no Brasil serem cumulativos e não sobre o valor adicionado. Ou seja, diversos impostos, taxas e contribuições são cobrados em diferentes momentos da produção de um bem ou serviço e um tributo acaba incidindo sobre o outro, o que, ao final da cadeia, aumenta demasiadamente o seu valor final. Desta maneira, o produto nacional acaba por se tornar caro, o que atrapalha na competitividade internacional: os outros países não vêm vantagens econômicas em adquirir nossos bens e serviços e a população brasileira se beneficia economicamente (a curto prazo) importando produtos internacionais, o que enfraquece o mercado nacional. Esta tributação cumulativa é consequência de uma constante política do Governo Federal em criar taxas e contribuições, com o objetivo de obter renda sem precisar distribuir a outros entes subnacionais.

Na tentativa de sanar estes problemas ressaltados, Giambiagi (2008) propõe uma Reforma Tributária baseada nas seguintes medidas:

i) Harmonizar a legislação sobre ICMS; ii) Adotar o princípio de destino para este tributo; iii) Resolver os problemas dos créditos tributários em mãos das empresas; iv) Evitar o viés que induz o Governo Central a aumentar os tributos que não sejam sujeitos a partilha (GIAMBIAGI, 2008).

A harmonização do ICMS ocorreria por parte do Governo Central, que findaria a autonomia dos estados de estabelecerem as alíquotas que bem entendem sobre este tributo. Este é o imposto que mais traz receitas ao governo, e necessita de ser aperfeiçoado. Hoje, ele é cobrado de 27 maneiras diferentes, com uma normatização diferente para cada estado brasileiro. Isto dificulta a ação das empresas, burocratiza e torna mais complexas as

transações de mercadorias, auxilia na sonegação, uma vez que os estados têm considerável dificuldade de fiscalização, e ainda agrava a constante “Guerra Fiscal” que temos vivido em nosso país, na qual os estados lutam entre si, baixando cada vez mais suas alíquotas, para atrair investimentos privados para o seu território. Esta guerra é maléfica tanto aos cidadãos, que acabam tendo de contribuir a mais, por outros meios, para que as empresas contribuam de menos, quanto para a União, que tem suas políticas nacionais fragilizadas em detrimento de interesses particulares de cada estado. Por isso, a alíquota de ICMS seria fixa e de responsabilidade Federal. O Governo Central faria, então, os repasses necessários para que os estados pudessem cumprir seus deveres e obrigações.

Giambiagi também considera essencial que seja adotado o princípio de destino aos tributos, ou seja, ele deve ser cobrado ao final da cadeia de produção, e não no início, como tem acontecido. Isto faz com que os produtos exportados sejam isentos de tributos, uma vez que, ao ser vendido para fora do país, o bem ou serviço não carregará a alíquota nacional, e também faz com que o produto importado seja tributado da mesma maneira que os tributos nacionais, nem mais e nem menos. Assim, a competição entre produtos nacionais e internacionais aconteceria mais pela qualidade, e não pelo valor.

Porém, para fazer essas alterações supracitadas é necessário que se resolva o problema dos créditos passados a empresas por parte dos estados. Como já foi dito no tópico sobre Guerra Fiscal, os estados dão créditos e subsídios para que empresas se instalem em seus territórios. Estes créditos, geralmente têm um prazo final, portanto, é necessário aguardar o vencimento do mesmo para tais mudanças. Caso contrário, os governos não conseguiriam cumprir com o tratado e as empresas acabariam com um grande déficit.

Por último, é necessário evitar que o Governo Central continue a criar tributos que só o favorecem, pois, com esta reforma, os estados e municípios ficariam ainda mais dependentes dos repasses. Se há arrecadação exclusiva do Governo Federal, sem a obrigatoriedade de transferência, neste modelo de Política Tributária, os entes acabariam ficando sucateados e impossibilitados de cumprir seus deveres. Uma proposta para isso então, segundo Giambiagi, seria vincular todas as Receitas Nacionais aos Fundos de Participação, com uma diminuição da alíquota sobre esta receita, é claro.

Por fim, não há nenhuma proposta específica a respeito da tributação sobre a renda além da breve sugestão da readequação da mesma gradativamente, por meio de Leis Ordinárias. Assim como Carvalho (2013), a ênfase se dá na tentativa de aprimorar a tributação sobre o consumo.

Por fim, Hauly (2017) trata de uma proposta que se encontra hoje na Câmara dos Deputados do Congresso Nacional Brasileiro e que, em um futuro próximo, irá para a votação dos parlamentares quanto à sua implementação. Vale ressaltar que, por não estar totalmente formulada, há a possibilidade de alterações antes da votação.

A proposta de reforma muda significativamente a estrutura do sistema tributário brasileiro, extinguindo alguns impostos, criando outros e realocando alguns já existentes para diferentes entes federativos. A intenção da PEC é simplificar a tributação brasileira, principalmente no que tange aos impostos sobre bens e serviços, criando mais facilidade para o cidadão exercer seu dever de contribuição e de controle social, além de criar um campo favorável ao comércio e à competição. Por fim, a promoção da justiça social também se encontra no projeto, como observaremos em seguida.

De acordo com o Resumo da Reforma, no site da Câmara, primeiramente, haverá a extinção dos seguintes tributos: IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e ISS. Em contrapartida, surgirá um imposto sobre valor agregado, chamado de IBS (Imposto sobre Operações de Bens e Serviços) e um Imposto Seletivo, chamado de IS. Os tributos sobre o patrimônio (IPTU, ITR, ITCMD e IPVA), sobre o comércio exterior (II e IE) e as contribuições previdenciárias serão mantidos.

A União ficará, então, encarregada de fiscalizar e confiscar os seguintes tributos: Sobre o comércio exterior (Impostos de Importação e Exportação), sobre a Renda (IR), sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), sobre Grandes Fortunas (IGF), Seletivo (IS), sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), extraordinários de guerra e derivados da competência residual, contribuições previdenciárias (do empregador sobre a folha, do empregado sobre o salário), de intervenção no domínio econômico (CIDE), sociais gerais (sistema "S"), derivadas da competência residual, de interesse das categorias profissionais ou econômicas (contribuição sindical, CREA, CRM, CRC, entre outras), e sobre receitas de concursos de prognósticos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

O Imposto sobre a Renda incorporará a CSLL e, por isso, sua base de incidência será maior, de maneira progressiva, visando a maior promoção da justiça social. Além disso, ele incidirá também sobre verbas indenizatórias que superem o gasto ou o patrimônio indenizado, pois esta é uma estratégia comumente usada para a sonegação de impostos, uma vez que indenizações escapavam no IR.

O Imposto Seletivo servirá para diminuir a alíquota do IBS, e incidirá sobre produtos específicos. Estas categorias são: petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de

qualquer origem, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, novos, bem como pneus, partes e peças nestes empregados. Os demais produtos terão como imposto apenas o IBS. Vale notar que as categorias de produtos nas quais incidirá o IS são, em sua maioria, aquelas que, de acordo com o estudo de Carvalho et al (2013), são consumidos em maior parte pela parcela mais rica da população e, por isso, provavelmente terão uma alíquota mais alta. Esta é uma maneira de tentar promover a justiça social por meio de tributos indiretos também.

O ITCMD, embora seja arrecadado pela União, será transferido integralmente para os municípios por meio do Fundo de Participação.

Já os estados e o Distrito Federal ficarão encarregados de fiscalizar e arrecadar Impostos sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), contribuições para custeio da previdência de seus servidores, taxas e contribuições de melhoria.

O IBS será um Imposto Único Sobre Valor Agregado, ou seja, não cumulativo, instituído e normatizado por Legislação Federal. Esta medida será tomada para evitar a chamada “Guerra Fiscal” estadual, além de transformar 27 leis e alíquotas de ICMS em uma só, facilitando a vida de cidadãos e empresas. A alíquota será fixa para quase todos os produtos em que ele incidir, com exceção de alimentos, medicamentos, transporte público e bens do ativo imobilizado, nos quais sua porcentagem será consideravelmente menor. Esta medida mostra, mais uma vez, a tentativa da promoção de justiça social neste tipo de tributação.

É importante ressaltar que o IBS será arrecadado por um chamado “Superfisco Nacional”, este composto pelos Fiscos Estaduais que, trabalhando em conjunto, procurarão combater a sonegação (entende-se por Fisco o órgão governamental incumbido de cobrar e arrecadar a tributação sobre os cidadãos e empresas).

O IPVA passará a incidir também sobre embarcações e aeronaves, o que aumentará a sua arrecadação. Novamente, para tentar promover certa justiça social, serão isentos deste imposto veículos de uso comercial destinados à pesca e ao transporte público de cargas e passageiros. Nos mesmos moldes que o ITCMD, o IPVA também será totalmente transferido aos municípios.

Os municípios ficarão incumbidos de fiscalizar e arrecadar Impostos sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens

Imóveis (ITBI), contribuições para custeio da previdência de seus servidores, e para custeio do serviço de iluminação pública, taxas e contribuições de melhoria.

Como se pode notar, aos municípios será delegada a arrecadação sobre todos os impostos sobre o patrimônio, uma vez que o IPVA e o ITCMD serão receitas municipais por transferência direta de estados, DF e União. O único tributo que não gera 100% de suas receitas aos territórios locais é o ITR, porém, sua transferência direta será de 50%, com possibilidade de ser 100%, caso o governo municipal se comprometa a fiscalizá-lo e cobrá-lo, o que, inicialmente, era função do Governo Federal.

É importante salientar que, para evitar a “Guerra Fiscal” entre municípios e a irresponsabilidade de baixa/elevada arrecadação, será instituído por Lei Federal um teto e um piso de alíquota para todos os municípios.

O Projeto de Lei também se preocupa em não prejudicar, a curto prazo, os entes federativos, que podem ficar confusos, de primeiro momento, com as alterações, ou até mesmo perder arrecadação. Assim, estabeleceu-se que nos primeiros 5 anos de implementação todos os entes receberão as receitas que lhes eram conferidas antes da aplicação da Lei. Segundo o Resumo da Reforma:

as arrecadações do IR, do IBS, do Seletivo, do IPVA e do ITCMD serão partilhadas entre União, Distrito Federal, cada Estado e cada Município de acordo com a média das arrecadações observadas nos três exercícios anteriores dos tributos IR, CSLL, IPI, ITCMD, IOF, Cofins, PIS, Pasep, Cide-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, IPVA, ISS, deduzidas as entregas a outros entes federativos (FPE, FPM, FPEX e Cotas-parte de 25% do ICMS e de 50% do IPVA), que serão somadas à arrecadação do ente federativo que as recebeu. Foi também criada uma regra de transição de dez anos (do 6º ao 15º ano após a reforma) para transferir essa partilha com base nas arrecadações anteriores para o novo modelo (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017).

Como método de promover a cooperação e contribuição entre os entes federativos, a Lei propõe também que estados, DF e municípios tenham participação na arrecadação do Imposto de Renda, estados e DF participem da arrecadação do Imposto Seletivo, e que União e municípios participem da arrecadação do IBS.

Este é o escopo do Projeto de Emenda à Constituição que, em breve, será votado e discutido por todos os parlamentares brasileiros. Observa-se que a intenção da Reforma é buscar uma maior simplificação do sistema tributário brasileiro, bem como a promoção da justiça fiscal, tanto por meio do aumento das alíquotas de Imposto de Renda quanto pela criação de alíquotas específicas nos impostos sobre o consumo. Pretende-se, com isso, promover maior competição de mercado, tanto internamente, quanto externamente, descomplicando a vida das empresas no que tange à facilitação do entendimento das leis tributárias, e também dos cidadãos, que poderão compreender melhor pelo que estão pagando, para onde está indo o dinheiro e como ele está sendo gasto.

Por fim, é importante salientar que o objetivo da proposta é manter a carga tributária nos patamares de hoje (aproximadamente 32% do PIB), sem o seu aumento ou diminuição, mas sim realocação interna e simplificação. Porém, é sabido que tributações mais simples tendem a minimizar de maneira significativa a sonegação, problema este que, de acordo com o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda (2018) faz com que, anualmente, o governo deixe de arrecadar 500 bilhões de reais. Se esta reforma conseguir cumprir com a sua meta de tornar este déficit consideravelmente menor, a arrecadação brasileira já tenderia a aumentar significativamente.

### 3 METODOLOGIA

De acordo com as definições de Cooper e Schindler (2003), em relação à análise de dados e abordagem do problema, este trabalho usará um modelo híbrido de abordagens quantitativas e qualitativas.

No caso específico desse trabalho, quando se trata de Política Fiscal, é necessário que se quantifique os dados, com o auxílio de indicadores, ferramentas estatísticas, gráficos, entre outros. São estas informações que auxiliarão no processo de tomada de decisão (quando recrutados anteriormente à implementação da política), no controle (quando recrutados durante a aplicação) e na avaliação (quando recrutados posteriormente à aplicação). Sendo assim, a análise quantitativa é essencial para o desenvolvimento em uma pesquisa nesta área de conhecimento. Porém, a tributação também entra no mérito qualitativo no que tange a valores como igualdade, justiça e desenvolvimento social, isto porque cada autor/pesquisador possui uma visão diferente no que diz respeito a estas premissas e, portanto, não há como quantificá-las e enumerá-las com métodos e regras padronizadas.

A pesquisa será descritiva, no sentido em que o objetivo do trabalho é a análise sistemática do modelo de tributação aplicado hoje no Brasil, observado por três diferentes perspectivas: sua simplicidade, a justiça fiscal e a isonomia entre os entes federados. Será feito, assim, um levantamento detalhado de dados resultantes da tributação e uma leitura completa da Legislação Tributária para uma investigação a respeito de suas características, assim como identificar quais são suas principais variáveis, no intuito de modificá-las quando possível, a fim de se alcançar resultados satisfatórios nas três vertentes supracitadas.

Com relação aos procedimentos técnicos, o trabalho seguirá com uma Pesquisa Documental, na ação de investigar e analisar as Leis Tributárias de maneira objetiva, além de dados governamentais a respeito da tributação brasileira no geral. Ou seja, serão estudados documentos oficiais do governo, os quais não possuem um viés crítico e subjetivo, mas sim racional e impessoal, por meio de normatizações, procedimentos jurídicos e métodos estatísticos. Já em um segundo momento, realizar-se-á uma Pesquisa Bibliográfica, a fim de, com base na revisão de literatura possa-se discutir as principais propostas de reforma ao sistema tributário brasileiro.

Os dados utilizados na pesquisa são considerados secundários, uma vez que serão recrutados de fontes confiáveis, as quais tenham levantado, elaborado, tabulado, simplificado

e divulgado estas informações à população de maneira clara, objetiva e construtiva. A pesquisa será, majoritariamente, feita em sítios virtuais do governo, como Receita Federal, Tesouro Nacional, Ministério da Fazenda, Código Tributário Nacional, IBGE, Ipea, entre outros. Não foi considerado pertinente introduzir uma nova avaliação e levantamento de dados únicos do trabalho por considerar-se que as informações governamentais já são completas e suficientes para a completude desta obra.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

### 4.1 Simplicidade

Como explicado anteriormente, a simplicidade da carga tributária de determinada região leva em conta o grau de complexidade para que se possa conhecer todos os impostos, taxas e contribuições existentes e compreender de que maneira e em que setor (produtos, serviços, renda, salários, entre outros) eles são cobrados. Sendo assim, neste tópico, foi feito um levantamento dos tributos existentes no Brasil, identificando, primeiramente, quais deles agem sobre o Valor Agregado/Adicionado e quais incidem “em cascata”. Posteriormente, procur-se-á demonstrar a estrutura do pagamento tributário: sobre o que os tributos são aplicados e qual o valor de suas alíquotas. Por último, mas não menos importante, será citado o caso do SIMPLES, uma política pública elaborada pelo Governo Federal para tentar simplificar o processo de contribuição das empresas no que diz respeito a seus deveres tributários.

#### 4.1.1 Impostos sobre o Valor Agregado/Adicionado (IVA) e Impostos "por cascata" no Brasil

Quando se fala em tributação sobre produtos e serviços, há dois modelos de impostos, taxas e contribuições que podem exercer essa função: os Impostos “em cascata” e os IVA.

Os impostos em cascata são aqueles que, em uma cadeia de produção, acabam sendo cobrados em todas as etapas da elaboração do produto. Seguindo o exemplo de Rezende (2012), suponhamos que a produção total do pão passe por três etapas: 1- Produção e venda do trigo (para fazer a massa do pão); 2- Produção e venda da massa de pão; 3- Produção e venda do pão. Suponhamos também, hipoteticamente, que haja apenas um imposto incidindo sobre o pão, com alíquota de 10% em toda a cadeia. Sendo assim, imaginemos:

**Etapa 1:** O produtor de trigo gasta, com mão de obra e insumos para o cultivo e colheita do alimento, R\$1,00/kg, e espera obter 100% de lucro (um real). Porém, havendo a carga tributária de 10% sobre o preço de sua produção, o valor do produto passa a ser de R\$2,20 (1 real de produção + 1 real de lucro + 10% de tributação).

**Etapa 2:** A empresa que confecciona a massa de pão, compra, então, este trigo a R\$2,20/kg e gasta, com mão de obra e insumos para produção, R\$1,00/kg. O empresário espera, assim como o produtor de trigo, obter com a venda da massa, 100% de lucro. Sendo

assim, tendo ele pago R\$2,20 no kg do trigo, somando R\$1,00/kg de gastos com produção, e adicionando 100% de margem de lucro, obteremos o valor de R\$6,44. Mais uma vez, é claro, haverá uma alíquota de 10% de imposto sobre a transação e, para não tirar do próprio bolso, o dono da empresa acrescentará este valor (R\$0,64) no montante total da venda, resultando em um valor de 7,04 reais/kg de massa. Note, porém, que o valor total gasto por este empresário para comprar o trigo já possuía 10% de impostos, e que estes 10% que ele precisou acoplar no preço final da massa para vender ao padeiro está incidindo também sobre os primeiros 10% cobrados do produtor de trigo. Sendo assim, o imposto está incidindo sobre o próprio imposto.

**Etapa 3:** O padeiro compra a massa de pão a R\$7,04/kg, gasta 1 real com produção e também espera receber 100% de lucro. O valor total a vender o pão seria então de R\$16,08/kg de pão. Porém, há os 10% de imposto, que estão incidindo novamente sobre a base total e que fará com que o preço se eleve para R\$17,68/kg do pão. Mais uma vez, esta tributação de 10% incide sobre os 10% da etapa anterior que, por sua vez, incidiu sobre os 10% da etapa anterior, resultando em um preço final do pão a R\$17,68/kg.

Dessa forma, e por esse exemplo, os impostos foram aplicados em todas as etapas de produção, inflacionando o preço final de consumo, e dificultando a fiscalização e aplicação do imposto ao longo da cadeia de produção.

No caso brasileiro, e assim como definido nas leis complementares de formatação, os impostos sobre a produção de bens e serviços com característica de cascata no Brasil são o Imposto Sobre Serviço (ISS) (Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003), o Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF) (Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007) e o Imposto sobre Importação (II) (Decreto Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966).

Já os Impostos Sobre Valor Adicionado (IVA) são impostos que incidem somente sobre o que foi adicionado ao valor inicial do produto ou serviço em cada etapa de produção, e não sobre o valor total do produto ao fim das mesmas etapas. Sendo assim, não há a cobrança do imposto sobre o próprio imposto que já foi cobrado na etapa anterior. Vamos ao mesmo exemplo da produção de pão, utilizando os mesmos valores e a mesma alíquota:

**Etapa 1:** O produtor de trigo gasta com insumos de produção e mão de obra um real e espera obter 100% de lucro, que totaliza dois reais de valor final. Como não havia etapa anterior e tudo o que foi cobrado é o próprio valor adicionado, a taxa de 10% será cobrada exatamente sobre esses 2 reais, fazendo com que o preço se eleve a R\$2,20/kg.

**Etapa 2:** O produtor de massa compra o trigo a R\$2,20/kg, gasta um real com produção e espera obter 100% de lucro, totalizando R\$6,40/kg. Como sabemos, há a taxa de

10% de imposto, porém, agora ela não incidirá sobre os R\$6,40 (valor total), mas sim apenas ao valor que foi AGREGADO/ADICIONADO àqueles R\$2,20 iniciais da Etapa 2, que já foram tributados. Sendo assim, com uma rápida subtração ( $6,40 - 2,20 = 4,20$ ), conclui-se que os 10% incidirão apenas sobre os R\$4,20/kg que ainda não foram passíveis de tributação. Ao final da produção, então, o empresário venderá sua massa de trigo a ( $6,40 + 0,42$ ) 6,82 reais/kg ao padeiro.

**Etapa 3:** O padeiro compra a massa ao preço acima, gasta um real/kg com produção e espera receber 100% de lucro, totalizando R\$15,64/kg do pão. A tributação de 10%, mais uma vez, não incidirá sobre este valor total, mas apenas ao que foi acrescentado aos R\$6,40 do início da 3ª etapa. Sendo assim ( $15,64 - 6,40 = 9,24$ ), os 10% de tributos incidirão sobre os R\$9,24 adicionados ao produto, totalizando em ( $15,64 + 0,92$ ) R\$16,56 /kg o preço final do pão.

Os impostos sobre produtos e serviços com característica de IVA no Brasil, segundo Giambiagi e Além (2008) são: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Além disso, de acordo com suas respectivas leis, o PIS/PASEP (LEI No 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002) e o COFINS (LEI No 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003) também apresentam características de não cumulatividade.

Porém, há uma ressalva quanto a eles: todos estes tributos agem como IVA somente sobre suas próprias alíquotas, mas acabam incidindo sobre outros impostos. Por exemplo: o ICMS cobrado na “Etapa 2” de um produto não incide sobre sua própria alíquota na “Etapa 1”, mas incide sobre as alíquotas dos outros impostos cobrados na “Etapa 1”, assim como o restante dos impostos não cumulativos e os outros impostos em cascata, ISS, IOF e Imposto sobre Importação.

## 4.2 A estrutura de pagamento tributário no Brasil

Após uma breve explicação do efeito dos impostos em cascata e do IVA, assim como o apontamento de quais impostos brasileiros sobre bens ou serviços seguem a primeira linha ou a segunda, o artigo passará a demonstrar agora, na prática, onde cada tributação incide e quais as suas alíquotas em relação à base de cálculo.

### 4.2.1 Bens e Serviços (cesta básica)

Os impostos sobre bens e serviços, segundo a Carga Tributária do Brasil (2017) são:

ICMS, IPI, PIS/PASEP, COFINS, ISS, IOF e II.

É correto afirmar que, para se ter noção completa da carga tributária sobre bens e serviços, há a necessidade de que se tabule todos eles e se calcule a alíquota que cada imposto incide sobre os mesmos. Porém, há uma diversidade enorme de produtos e serviços no mercado, e a análise de cada um deles seria totalmente inviável e improvável.

Diante desta situação, este trabalho escolheu uma lista de produtos que está atrelada a praticamente todas as famílias brasileiras, independente da renda ou riqueza: a cesta básica. A partir dela, é possível se ter uma noção razoável da carga tributária incidente sobre bens essenciais para a sobrevivência e dignidade humana. O recrutamento de dados foi feito através do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), instituição renomada de estudos tributários no Brasil. De acordo com o IBPT, esta é a tabela de impostos sobre bens e serviços sobre a cesta básica do Estado de São Paulo, no ano de 2018 (considerando-se, então, a alíquota de ICMS de São Paulo):

Tabela 1: Impostos sobre bens e serviços sobre a cesta básica do Estado de São Paulo.

<b>PRODUTOS DA CESTA BÁSICA</b>	<b>PIS</b>	<b>COFINS</b>	<b>ICMS</b>	<b>IPI</b>	<b>ISS</b>	<b>OUTROS</b>	<b>TOTAL</b>
Carne	1,65%	7,60%	11%	0%	-	8,75%	29,00%
Leite	1,65%	7,60%	7%	0%	-	2,40%	18,65%
Feijão	1,65%	7,60%	0%	0%	-	7,99%	17,24%
Arroz	1,65%	7,60%	0%	0%	-	7,99%	17,24%
Farinha	1,65%	7,60%	0%	0%	-	8,09%	17,34%
Batata	1,65%	7,60%	0%	0%	-	1,97%	11,22%
Molho de tomate	1,65%	7,60%	18%	0%	-	8,80%	36,05%
Café	1,65%	7,60%	0%	0%	-	7,27%	16,52%
Banana	1,65%	7,60%	7%	0%	-	5,53%	21,78%
Açúcar	1,65%	7,60%	7%	5%	-	9,35%	30,60%
Óleo	1,65%	7,60%	7%	0%	-	6,54%	22,79%
Manteiga	1,65%	7,60%	18%	0%	-	6,52%	33,77%

Fonte: IBPT (2018), adaptada pelo autor.

Calculando-se uma média aritmética de todas as alíquotas incidentes sobre os produtos da cesta básica, chega-se a um valor de 22,69% de impostos sobre os mesmos, divididos em 4 tipos diferentes de tributação. É importante lembrar que o ISS não entra nesta conta pelo fato de incidir apenas sobre serviços, como o transporte da carga dos alimentos, por exemplo, variando também de município para município.

#### 4.2.2 Salários

A tributação sobre a folha de pagamento é aquela em que a alíquota incide sobre o salário do trabalhador, e serve para resguardá-lo nos momentos em que não está trabalhando, seja por demissões, ou aposentadoria. Ela é composta por 2 itens: o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e a Contribuição para o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS).

De acordo com o site da Caixa Econômica Federal (2018), o FGTS é uma garantia criada para proteger o trabalhador contra demissões sem justa causa, por meio da abertura de uma conta vinculada ao contrato de trabalho. No início de cada mês, os empregadores depositam 8% do valor do salário de seus empregados na conta de cada funcionário. Em situações de demissão sem justa causa, estes empregados podem sacar o valor armazenado para se resguardarem financeiramente por determinado espaço de tempo, até que resolvam novamente sua situação financeira.

O INSS, de acordo com seu próprio Site Oficial (2018), é uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento Social (MDS); compete ao INSS a operacionalização do reconhecimento dos direitos da clientela do Regime Geral de Previdência Social – RGPS que atualmente abrange 29,8 milhões de segurados (Resultado do RGPS de 2017) (Instituto Nacional do Seguro Social, 2018).

Ou seja, a contribuição para esta instituição é o que sustenta o pagamento das aposentadorias em geral, além de benefícios, como auxílio doença, auxílio acidente, auxílio maternidade ou aposentadoria por invalidez.

O site do Instituto também fornece a tabela com as alíquotas de contribuição conforme a renda de cada cidadão:

Tabela 2: Alíquotas de contribuição para o INSS.

<b>Tabela para Empregado, Empregado Doméstico e Trabalhador Avulso 2018</b>	
Salário de Contribuição (R\$)	Alíquota
Até R\$ 1.693,72	8%
De R\$ 1.693,73 a R\$ 2.822,90	9%
De R\$ 2.822,91 até R\$ 5.645,80	11%

Fonte: INSS, 2018. Adaptada pelo autor.

Observa-se, então, que as alíquotas variam de 8% a 11%, dependendo do salário de cada trabalhador.

### 4.2.3 Renda

O Imposto de Renda é aquele que, como o próprio nome já explica, incide sobre a renda da Pessoa Física (famílias) ou Jurídica (firmas). Ao contrário do INSS e do FGTS, ele não tem vinculação com algum gasto em específico, e pode ser utilizado para a prestação de quaisquer serviços ou investimentos públicos.

A tabela do Imposto Sobre a Renda de Pessoas Físicas, de acordo com o site oficial da Receita Federal (2015), tem a seguinte característica:

Tabela 3: Imposto Sobre a Renda de Pessoas Físicas.

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal (2015)

Observa-se, com as seguintes informações, que aqueles que têm uma renda de até 1.903,98 reais não necessitam de contribuir com o Imposto de Renda. É importante notar também que aqueles cidadãos que recebem qualquer salário acima de 4.664,68 reais contribuem com a mesma alíquota.

Já o Imposto de Renda Sobre Pessoas Jurídicas é aquele que incide sobre o lucro das empresas. O site oficial da Receita Federal (2015) define as alíquotas da seguinte maneira: “A alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00/mês”. Assim, verifica-se que existe uma alíquota fixa para todas as empresas, independentemente de sua renda, porém, com um acréscimo de 10% sobre a parte do lucro que exceder 20 mil reais mensais, adotando o governo um tipo de progressividade na cobrança do tributo. Além disso, há a opção das empresas por pagar o IRPJ pelo Lucro Presumido. De acordo com a Lei 9.249/1995, artigo 15, §1º, as classes de instituições que podem optar por este tipo de pagamento e suas respectivas alíquotas são:

- i) Revenda a varejo de combustíveis e gás natural: alíquota de 1,6%;
- ii) Venda de mercadorias ou produtos; Transporte de cargas; Atividades imobiliárias (compra, venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis); Serviços hospitalares; Atividade Rural; Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante; Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços): alíquota de 8%;
- iii) Serviços de transporte (exceto de cargas) e Serviços gerais com receita bruta até R\$120.000,00/ano: alíquota de 16%;
- iv) Serviços profissionais (Sociedades Simples - SS, médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.); Intermediação de negócios; Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos; Serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra; Serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico: alíquota de 32%;
- v) Exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual: alíquotas entre 1,6% a 32%.

#### **4.2.4 Patrimônio**

Os impostos sobre o patrimônio são aqueles que incidem sobre a riqueza adquirida pelas famílias, e que independe de sua renda. Entende-se por riqueza a quantidade de bens ou de dinheiro que um indivíduo acumula ou recebe ao decorrer do tempo.

No Brasil, os impostos sobre o patrimônio são: IPTU, IPVA, ITCD, ITR e IGF.

Segundo o site oficial da Prefeitura Municipal de Lavras-MG (2018), o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), é um tributo de âmbito municipal que incide sobre a propriedade imobiliária, sendo eles desde residências a prédios comerciais e industriais ou até terrenos sem construção e chácaras de recreio. Sua alíquota incide sobre o valor venal do imóvel, ou seja, o valor utilizado em caso de negociações ou transações com pagamento à vista.

A Legislação Tributária deixa a critério de cada município estabelecer o valor da alíquota que incidirá sobre o imóvel. A cidade de Lavras, por exemplo, cobra uma alíquota de 1% sobre o valor venal, no caso de imóveis edificados. Já para lotes ou terrenos não edificados, a alíquota é de 2,5%. Há também a especificidade de, se este imóvel não edificado for delimitado por muros de alvenaria e cumulativamente, contar com calçada (passeio) em sua testada, também em alvenaria, a alíquota passa a ser reduzida a 1,5%. Esta política é utilizada no objetivo de se acabar com o problema de ruas sem calçamento (que são dever do cidadão) e se controlar o excesso de mato em terrenos baldios que, muitas vezes, atingem as calçadas e impedem ou dificultam a passagem de pedestres.

Segundo o site oficial da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (2018), o IPVA (Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores) é um tributo cobrado sobre os veículos domiciliados no território do estado em vigência. Ainda de acordo com o site, a arrecadação

é partilhada entre o Estado (40%), o Município onde o proprietário do veículo tiver domicílio ou residência (40%) e o FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (20%). (Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 2018).

Como o imposto é de âmbito estadual, as alíquotas variam conforme o Ente Federativo. Seguem abaixo as tabelas de cobrança de IPVA de São Paulo e de Minas Gerais, respectivamente:

Tabela 4: Cobrança de IPVA de São Paulo.

<b>Tipo de veículo</b>	<b>Alíquota</b>
Veículos de carga, tipo caminhão	1,5 %
Ônibus e micro-ônibus	2,0 %
Caminhonetes cabine simples (capacidade até 3 passageiros)	2,0 %
Motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos	2,0 %
Máquinas de terraplanagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares (ver obs.)	2,0 %
Veículos movidos a álcool, gás natural veicular (GNV) ou eletricidade, exclusivamente ou combinados entre si	3,0 %
Veículos não incluídos nas linhas acima	4,0 %

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo (2018), adaptada pelo autor.

Tabela 5: Cobrança de IPVA de Minas Gerais.

<b>Tipo de veículo</b>	<b>Alíquota</b>
Automóveis, veículos de uso misto e utilitários, caminhonetes cabine estendida e dupla.	4,0%
Caminhonetes de carga (pick-ups) e furgão.	3,0%
Automóveis, veículos de uso misto e utilitários com autorização para transporte público (ex: táxi, escolar) comprovada mediante registro no órgão de trânsito na categoria aluguel.	2,0%
Motocicletas e similares.	2,0%
Veículos de locadoras (pessoa jurídica).	1,0%
Ônibus, micro ônibus, caminhão, caminhão trator.	1,0%
Automóveis, veículos de uso misto e utilitários, caminhonetes cabine estendida e dupla.	4,0%

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (2018), adaptada pelo autor.

Observa-se, então, considerável diferença entre os dois estados na porcentagem sobre o valor do automóvel utilizada na cobrança da tributação.

Segundo o site oficial da Secretaria da Fazenda do Governo de Minas Gerais (2018), o ITCDD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos) [...] é um tributo que incide sobre a doação ou sobre a transmissão hereditária ou testamentária de bens móveis, inclusive semoventes, títulos e créditos, e direitos a eles relativos ou bens imóveis situados em território do Estado, na transmissão da propriedade plena ou da nua propriedade e na instituição onerosa de usufruto. (Secretaria da Fazenda do Governo de Minas Gerais 2018).

Ou seja, em geral, é um imposto que incide sobre heranças e doações, sejam elas hereditárias ou não.

O ITCDD também é um tributo estadual, e possui variação de acordo com os entes federativos. De acordo com o Art. 22 da Legislação Tributária de Minas Gerais (1975), a alíquota do imposto é de 5% sobre o valor venal da transação (seja de bens ou direitos) por óbito ou doação.

Já em São Paulo, o imposto se difere na sigla (ITCMD), embora possua o mesmo significado e, por meio do artigo 16 da Lei nº 10.705/2000, apresenta uma alíquota de 4% sobre o valor venal das transações.

O ITR (Imposto sobre Propriedade Territorial Rural) é um tributo federal, cobrado anualmente, que incide sobre o valor da propriedade localizada na zona rural de um município. Vale ressaltar que sobre estes imóveis, o IPTU não é cobrado.

Ainda de acordo com o site do Cadastro Rural (2018), as alíquotas do ITR sobre as

propriedades são as seguintes:

Tabela 6: Tabela de Alíquotas de ITR.  
GRAU DE UTILIZAÇÃO (GU) em percentual

Área total em Hectares	Até 30	Maior que 30 até 50	Maior que 50 até 65	Maior que 65 até 80	Maior que 80
Até 50	1,00	0,70	0,40	0,20	0,03
Maior que 50 até 200	2,00	1,40	0,80	0,40	0,07
Maior que 200 até 500	3,30	2,30	1,30	0,60	0,10
Maior que 500 até 1.000	4,70	3,30	1,90	0,85	0,15
Maior que 1.000 até 5.000	8,60	6,00	3,40	1,60	0,30
Acima de 5.000	20,00	12,00	6,40	3,00	0,45

Fonte: Site oficial do Cadastro Rural

Observa-se que as alíquotas do ITR são progressivas tanto na questão do tamanho do terreno quanto na questão de sua utilização. Quanto mais utilizado ele for, menor será a alíquota cobrada. Isto serve para evitar latifúndios improdutivos, induzindo os proprietários dos mesmos, ou a gerar maior produção naquelas terras, ou vende-las para famílias que tenham o interesse de utilizá-las para produzir.

Por meio do artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal (1988), instituiu-se o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), que visa cobrar determinadas alíquotas de tributação sobre o patrimônio líquido de indivíduos ou famílias consideradas detentoras de grandes fortunas. Porém, devido a grandes divergências e conflitos de interesses, não se conseguiu entrar em um consenso a respeito da melhor maneira de regulamentá-lo e executá-lo. Sendo assim, embora exista na Carta Magna, este imposto nunca foi aplicado no Brasil.

### 4.3 Simples nacional

Ao se falar de simplificação da tributação, deve-se se atentar também ao fato de que o Governo Brasileiro já adota medidas neste sentido. Uma delas, é a elaboração e implementação da política pública denominada como SIMPLES Nacional. Segundo o SEBRAE (2018), “o Simples é um regime que unifica 8 impostos municipais, estaduais e federais em uma só guia com vencimento mensal”. Ou seja, ele visa diminuir a complexidade quantitativa de impostos que há hoje no Brasil, unindo todas as alíquotas de diferentes tributos em uma só.

Porém, o Simples tem restrições. Segundo a Lei Complementar nº 123, de 14 de

dezembro de 2016, para ser agraciado com esta política pública, é necessário “enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte”. Ou seja, nem pessoas físicas e nem médias ou grandes empresas podem ser incluídos na política. De acordo com o site oficial da Receita Federal (2018), o Simples unifica em uma só alíquota os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). O recolhimento dos mesmos é feito mediante um documento único, denominado DAS.

Segundo o SEBRAE (2018), o teto de Receita Bruta para que os microempreendedores individuais (MEI) pudessem fazer parte do Simples aumentou de R\$60.000,00 para R\$81.000,00 por ano, e as pequenas empresas (EPP), de R\$3.600.000,00 para R\$4.800.000,00 anuais.

Ainda com informações do SEBRAE (2018), o Simples tem suas alíquotas estabelecidas de acordo com o tipo da micro ou pequena empresa, sendo estas diferenciadas pela especificidade de seus serviços prestados ou bens produzidos. Como exemplo, segue abaixo as tabelas do Simples para Empresas de Comércio e para Fábricas/Indústrias e Empresas Industriais:

Tabela 7: Tabela do Simples para Empresas de Comércio (lojas em geral)

<b>Receita bruta total em 12 meses</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Parcela a deduzir</b>
Até R\$ 180.000,00	4,0 %	0
De R\$ 180.000,01 a 360.000,00	7,3 %	R\$ 5.940,00
De 360.000,01 a 720.000,00	9,5 %	R\$ 13.860,00
De R\$ 720.000,01 a 1.800.000,00	10,7 %	R\$ 22.500,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,3 %	R\$ 87.300,00
De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,0 %	R\$ 378.000,00

Fonte. SEBRAE (2018), adaptada pelo autor.

Tabela 8: Tabela do Simples para Fábricas/Indústrias e Empresas Industriais.

<b>Receita bruta total em 12 meses</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Parcela a deduzir</b>
Até R\$ 180.000,00	4,0 %	0
De R\$ 180.000,01 a 360.000,00	7,9 %	R\$ 5.940,00
De 360.000,01 a 720.000,00	10,0 %	R\$ 13.860,00
De R\$ 720.000,01 a 1.800.000,00	11,2 %	R\$ 22.500,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,7 %	R\$ 85.000,00
De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,0 %	R\$ 720.000,00

Fonte. SEBRAE (2018), adaptada pelo autor.

Assim, o Simples pode ser considerado uma prova de que o próprio Governo Brasileiro já entende que sua tributação é significativamente complexa e tem tomado medidas na tentativa de torná-la mais simples e prática, mesmo que esta ação atinja apenas uma parcela dos contribuintes (micro e pequenas empresas).

#### **4.4 Justiça fiscal**

Como já foi tratado neste texto, o princípio da justiça fiscal é aquele que prega que a tributação deve ser justa aos contribuintes. Esta visão específica de justiça determina que a tributação não pode agir de forma padronizada e idêntica sob todos os contribuintes, mas de forma diferenciada, levando em conta que, dependendo de sua condição social, cada família possui uma capacidade diferente de contribuição e apresenta demandas estatais em diferentes variedades e intensidades.

##### **4.4.1 Bases tributárias: tributos diretos e indiretos**

Segundo Salvador (2006), tributos diretos são aqueles que incidem sobre a renda e o patrimônio das pessoas, pois, em teoria, não podem ser transferidos à responsabilidade de terceiros. Já os indiretos, incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, e, ao contrário dos tributos diretos, estes oferecem a possibilidade de ser transferidos a terceiros. Ou seja, um empresário que deve pagar determinado imposto para produzir ou vender determinado bem ou serviço pode incluir o valor deste tributo no preço total deste mesmo bem/serviço e transferir ao consumidor o ônus tributário (a obrigação de pagar o imposto, taxa ou contribuição), assim, a tributação que deveria onerar o empresário acaba por recair sobre o consumidor.

De acordo com a Carga Tributária no Brasil (2017), divulgada anualmente pela Receita Federal, os tributos diretos no Brasil, tributados sobre a renda e o patrimônio, são: IRPF, IRPJ, CSLL, IPVA, IPTU, ITR e ITCD. Já os indiretos, tributados sobre bens e serviços, são: ICMS, IPI, PIS/PASEP, COFINS, ISS, IOF e II.

#### 4.4.2 Regressividade (revisão literária)

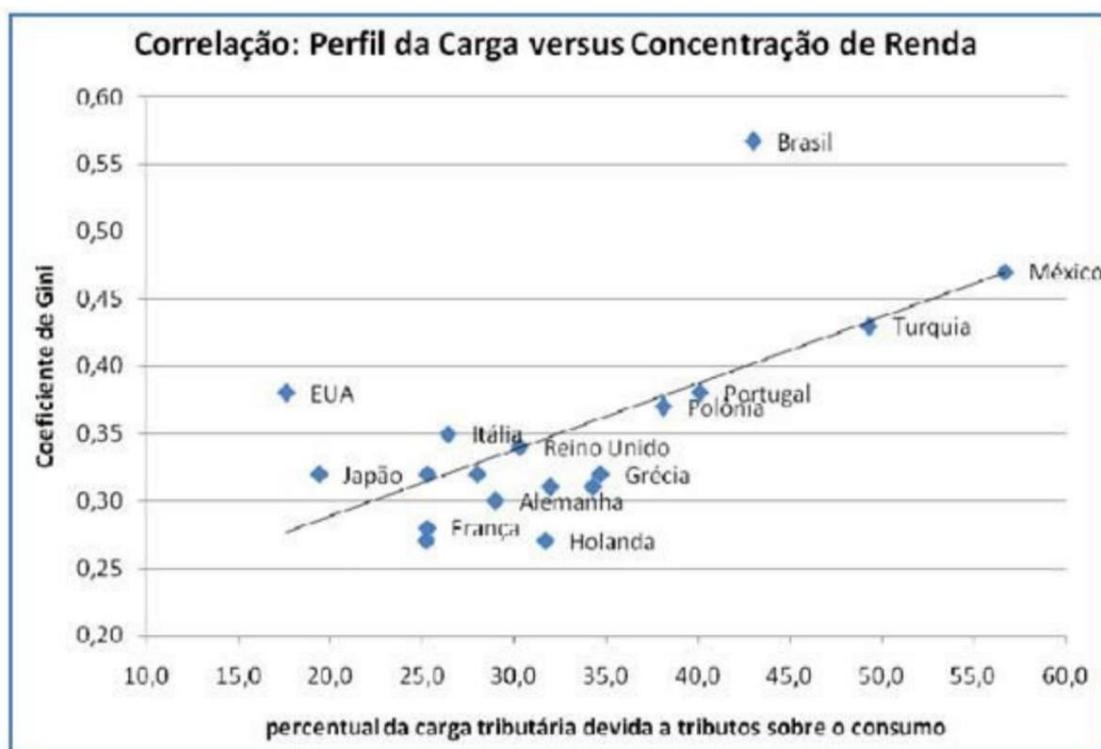
Embora este trabalho já tenha tratado do termo “regressividade” no que tange à tributação, considerou-se pertinente trazer mais uma vez à tona o seu conceito e suas causas e consequências sobre a justiça social e distribuição de renda.

Segundo Sarak (2010), o sistema regressivo acontece quando “os tributos tendem a recair sobre os contribuintes que auferem menos renda”. As causas disso, ainda de acordo com o autor, acontecem:

quando são criados em excesso impostos indiretos que recaem sobre o consumo, onde os contribuintes que auferem menor renda são os principais compradores, suportando assim, a maior parte do ônus tributário. (SARAK, 2010).

Uma vez esclarecido que a regressividade da tributação é diretamente proporcional à quantidade de impostos indiretos contidos no corpo de arrecadação do Estado, Alves (2012) cita a relação que este tipo de tributação tem sobre a desigualdade social das nações e, utilizando um gráfico elaborado pelo Instituto Alvorada (2009), que faz relação entre o Índice de Gini (que mede o nível de desigualdade de uma localidade) e a porcentagem da carga tributária sobre o consumo de países com mais de 10 milhões de habitantes, prova que, até certo ponto, quanto mais se tributa o consumo, maior tende a se tornar o Coeficiente de Desigualdade.

Gráfico 2: Correlação: Perfil da Carga versus Concentração de Renda



Fonte: Tributario (2014)

Alves (2012) observa que o Brasil segue a proporcionalidade direta entre desigualdade social e percentual de tributação sobre o consumo, e ainda ressalta que o fato de o país estar muito acima dos outros no quesito Índice de Gini mostra que há outras variáveis além da tributação que aprofundam ainda mais este problema, como por exemplo, o gasto público também regressivo.

De acordo com a Análise da Carga Tributária no Brasil, realizada pela Receita Federal, em 2016, fica comprovado que, realmente, a incidência de impostos sobre a produção e consumo de bens e serviços é significativamente maior que o restante das modalidades no Brasil, como mostra a tabela abaixo:

Tabela 9: Carga Tributária e Variações por base de incidência – 2016.

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação (R\$ milhões)	% PIB	% da Arrecadação
0	Total	2.027.014,48	32,38%	100,00%
1000	Renda	404.817,40	6,47%	19,97%
2000	Folha de Salários	533.235,87	8,52%	26,31%
3000	Propriedade	94.602,37	1,51%	4,67%
4000	Bens e Serviços	960.556,63	15,35%	47,39%
5000	Transações Financeiras	33.644,91	0,54%	1,66%
9000	Outros	157,3	0,00%	0,01%

Fonte: Receita Federal (2016).

Observando o gráfico, percebemos que, embora tenha sido reduzida de 2015 para 2016, a maior parte da arrecadação fiscal brasileira ainda é proveniente dos tributos sobre bens e serviços, com 47,39% do bolo.

Fazendo, então, uma ligação sobre as teorias apresentadas acima por Alves (2012) e Sarak (2010) de que os tributos indiretos são aqueles considerados regressivos e que estes, por consequência, acabam por aprofundar as desigualdades do país, e unindo estas teorias ao fato de que quase metade de toda a arrecadação brasileira é feita com base no consumo de bens e serviços (portanto, de maneira indireta), percebe-se então que o Sistema Tributário Nacional tem grandes chances de não estar cumprindo o seu papel de Justiça Fiscal e, pelo contrário, agravando ainda mais o problema de concentração de renda e oportunidades nas mãos de poucos, exatamente pelo fato de sua acentuada regressividade.

Após uma explanação a respeito da regressividade da tributação brasileira e de suas principais causas, far-se-á agora uma observação empírica de como esta regressividade realmente acontece na prática, e de suas principais consequências para famílias brasileiras de diferentes níveis de renda, analisando o ônus tributário que incide elas.

Entende-se por ônus tributário o montante, em alíquota, que cada indivíduo ou família deve enviar ao governo, via impostos, taxa ou contribuição. Ou seja, se alguém precisa pagar em tributos 35% de tudo o que ganha, afirma-se que o ônus tributário sobre a renda daquele sujeito é de 35%.

Um estudo a respeito do ônus tributário no Brasil se faz essencial para sabermos, via dados e indicadores, o quanto famílias de diferentes faixas de renda contribuem com o governo por mês, analisando o efeito progressivo ou regressivo que a arrecadação estatal pode ter.

Segundo Zockun et al. (2007), embora o sistema de receita fiscal brasileiro tenha tributos progressivos e regressivos, ao aplicarmos ambos na renda das famílias e analisarmos os efeitos, percebemos que, devido ao fato de uma maioria significativa dos impostos ainda ser regressiva, a tributação progressiva não consegue "equilibrar a balança" a favor da justiça fiscal. Sendo assim, no momento em que todos os impostos (diretos e indiretos) são aplicados sobre a renda das famílias, as mais pobres continuam pagando alíquotas maiores de tributos que as mais ricas, como se pode observar na tabela seguinte:

Tabela 10: Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e em 2004.

Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e em 2004							
Renda Men- sal Familiar	Em % da Renda Familiar						Acréscimo de Carga Tributária
	Tributação Direta		Tributação Indireta		Carga Tributária Total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
Até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Fonte: Zockun et al. (2007).

Embora a tabela seja feita com base em valores antigos (14 anos atrás), o ônus tributário não apresentou mudanças significativas de lá para cá, tornando possível uma avaliação coerente e atual com estes indicadores.

Percebe-se então que, ao se juntar as alíquotas de tributos diretos e indiretos sobre a renda das famílias brasileiras, em 2004, aquelas que ganhavam de 2 a 3 salários mínimos, o que hoje corresponderia de R\$1.908,00 a R\$2.862,00, pagavam uma alíquota de 48,8% de tributação. Já aqueles que recebiam renda superior a 30 salários mínimos, valor acima de R\$28.620,00 nos dias atuais, pagavam, em média, 26,3% de tributação (valor do salário mínimo: R\$954,00, atualizado em 01/01/2018). A regressão entre a classe de menor renda e a classe de maior renda é de -22,5%. Ou seja, a parcela mais rica da sociedade paga hoje 22,5% a menos de imposto que a parcela mais pobre, um fato preocupante quando se fala em justiça fiscal.

#### 4.5 Isonomia e guerra fiscal

Como já foi tratado acima, sabe-se que o conceito de isonomia diz respeito à condição que a União dá aos demais entes federativos para que tenham igual poder de arrecadação e

autonomia fiscal, e que, quando esta igualdade não acontece, é provável que se apresente um problema de Guerra Fiscal, onde cada estado ou município compete com o outro para atrair investimentos via desoneração de impostos e subsídios. Esta competição acaba fazendo com que os entes que possuem maiores condições de diminuir sua tributação, sem afetar a prestação de serviços básicos, o façam, enquanto aqueles que têm suas contas “apertadas” fiquem sem a opção de abrir mão de sua arrecadação. Desta forma, geralmente, os estados e municípios mais ricos (com maior poder de receita) têm maiores possibilidades de atrair investimento para seu território, enquanto os mais pobres ficam às margens deste processo. A Guerra Fiscal acaba, então, por aprofundar as desigualdades territoriais já encontradas no Brasil.

Portanto, é importante que se faça uma análise da divisão de competências tributárias de cada ente, como acontece a alocação de recursos intergovernamentais e se estas medidas são coerentes com as obrigações que cada setor da Federação possui na prestação de serviços ao cidadão.

#### **4.5.1 Competências tributárias e federalismo fiscal**

Primeiramente, haverá um levantamento da competência arrecadatória de cada ente federativo. Ou seja, quais meios os municípios, estados e a União possuem para fazer receita.

A tabela abaixo, produzida pela Receita Federal (2017), na Análise da Carga Tributária no Brasil, possui um detalhamento do montante total arrecadado com tributação no ano de 2016, da porcentagem destinada a cada ente federativo e quais impostos são utilizados para que cada um tenha sua fonte de receitas.

Tabela 11: Competências tributárias.

Tributo/Competência	2016		
	% do PIB	%	Valor
<b>Total da Receita Tributária</b>	32,38%	100,00%	2.027.014,48
<b>Tributos do Governo Federal</b>	22,11%	68,27%	1.383.758,72
<b>Orçamento Fiscal</b>	8,13%	25,11%	<b>509.056,91</b>
Imposto de renda	6,18%	19,08%	386.789,23
Imposto sobre Produto industrializados	0,67%	2,06%	41.851,41
Imposto sobre Operações Financeiras	0,54%	1,66%	33.644,72
Impostos sobre o Comércio Exterior	0,50%	1,55%	31.447,61
Taxas Federais	0,14%	0,42%	8.526,72
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	0,04%	0,14%	2.741,29
Contrib. Custeio Pensões Militares	0,05%	0,14%	2.929,51
Imposto Territorial Rural	0,02%	0,06%	1.126,42
<b>Orçamento Seguridade Social</b>	11,16%	34,45%	<b>698.331,80</b>
Contribuição para a Previdência Social (1)	5,35%	16,53%	335.032,12
Cofins	3,22%	9,94%	201.517,28
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	1,07%	3,29%	66.759,99
Contribuição para o PIS/Pasep	0,84%	2,61%	52.834,19
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público – CPSS	0,49%	1,51%	30.691,15
Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	0,07%	0,21%	4.254,27
Contrib. Partic. Seguro DPVAT	0,07%	0,21%	4.242,83
Contribuições Rurais	0,03%	0,08%	1.636,64
Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	0,02%	0,07%	1.363,35
<b>Demais</b>	2,82%	8,70%	<b>176.370,01</b>
Contribuição para o FGTS (2)	1,99%	6,15%	124.713,45
Salário Educação	0,31%	0,96%	19.473,11
Contribuições para o Sistema S	0,29%	0,91%	18.427,89
Cide Combustíveis	0,10%	0,30%	6.001,24
Cide Remessas	0,05%	0,15%	2.939,95
Outras Contribuições Federais (3)	0,04%	0,11%	2.249,98
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	0,02%	0,05%	1.043,75
Dívida Ativa Outros Trib. e Contrib.	0,00%	0,00%	0,93
Contrib. S/Rec.Concess.Permiss.Energ.Elet.	0,01%	0,04%	826,34
Cota-Parte Contrib. Sindical	0,01%	0,03%	693,37
<b>Tributos do Governo Estadual</b>	8,23%	25,40%	<b>514.841,11</b>
ICMS	6,60%	20,37%	412.856,99
IPVA	0,62%	1,92%	39.012,85
ITCD	0,12%	0,36%	7.262,15
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	0,37%	1,15%	23.248,33

Outros Tributos Estaduais	0,52%	1,60%	32.460,79
<b>Tributos do Governo Municipal</b>	<b>2,05%</b>	<b>6,34%</b>	<b>128.414,66</b>
ISS	0,87%	2,69%	54.622,10
IPTU	0,60%	1,85%	37.561,70
ITBI	0,15%	0,48%	9.639,25
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	0,16%	0,50%	10.118,36
Outros Tributos Municipais	0,26%	0,81%	16.473,25

Fonte: Análise da Carga Tributária do Brasil (2016).

Como podemos perceber na Tabela 11, 68,27% de tudo o que é arrecadado pelo Estado vai diretamente para o Governo Federal, 25,40% para os Governos Estaduais e 6,34% para os Governos Municipais. Deve-se salientar, porém, que há Transferências Intergovernamentais para tentar equilibrar este sistema e tornar a receita dos entes menos desigual. De acordo com o Tesouro Nacional (2018), no ano de 2016, foram transferidos R\$69.910.784.810,00 ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) e R\$79.910.745.230,00 ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Fazendo uma conta rápida de soma e porcentagem, calcula-se que, após esta realocação de recursos, os municípios passam a ter uma receita total de R\$208.325.405.230,00 de reais, o que equivale a aproximadamente 10,27% da arrecadação. Já os estados, ficam com um montante de R\$584.751.894.810,00, ou aproximadamente 28,84% dos recursos, enquanto a União diminui sua receita para R\$1.233.937.179.960,00, ou 60,89% de tudo o que é arrecadado no Brasil.

Percebe-se também que a maioria significativa da quantidade de tributos direciona os recursos arrecadados para a União, tendo ela diversos meios de arrecadação. Os estados e municípios se dividem em aproximadamente quatro principais tributos cada um.

#### 4.5.2 Alíquotas Estado - Estado (ICMS)

Como se pôde observar na tabela do tópico anterior, o ICMS é o tributo que mais ajuda na arrecadação nacional, sendo responsável, sozinho, por 20,37% dela. Este imposto é de responsabilidade dos estados e é cobrado sobre o consumo de produtos, o que faz dele um tributo indireto.

Segundo o Código Tributário Nacional (1966), cada estado possui autonomia para definir a sua alíquota de ICMS, com alíquotas máximas e mínimas definidas pelo Senado Federal. Por conta disso, dentro de um determinado intervalo, há diferentes alíquotas a

depender do território em que o imposto é cobrado, como mostra a Figura 1:

Figura 1: Alíquota de ICMS.

	DESTINO																												
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	EX	
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AL	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	4
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	15	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	4
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	15	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	18	12	7	7	12	7	7	12	7	4
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	20	7	7	12	7	7	12	7	4
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	12	4
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	4
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7	4	
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7	4	
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
EX	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4

Fonte: Sage, 2018.

O valor que se encontra no ponto de intersecção entre um estado e outro é a alíquota cobrada quando a venda do produto é interestadual. Por exemplo: Se um produto com origem em São Paulo será comercializado em Minas Gerais, o valor da alíquota deve ser observado no ponto “SP” do eixo ORIGEM e no ponto “MG” do eixo DESTINO, onde, no caso, se encontra a numeração de 12, o que quer dizer que a alíquota cobrada sobre o valor do produto é de 12%. Já para saber qual é o valor do tributo quando não há transferência interestadual, deve-se procurar pelo mesmo estado tanto no eixo de origem quanto no de destino. Este valor estará com fundo colorido para que seja melhor identificado. Por exemplo: os bens produzidos e comercializados dentro do Rio de Janeiro possuem uma alíquota de 20% de imposto. Este valor pode ser identificado no ponto “RJ” tanto do eixo ORIGEM como DESTINO, e apresenta fundo de coloração verde.

#### 4.5.3 Guerra fiscal

A Guerra Fiscal é uma situação em que entes federativos subnacionais competem entre si para atrair investimentos para seu território. A ferramenta de atração mais utilizada por eles aqui no Brasil são as desonerações fiscais, também conhecidas como isenções fiscais ou subsídios fiscais. Esta ferramenta se consiste em um determinado governo baixar ou zerar

a tributação sobre a produção de determinado bem, visando a atração de firmas do setor para o seu território, uma vez que elas serão isentas de contribuição ao Estado. Segundo Piancastelli e Perobelli (1996), as políticas para atrair firmas e emprego elaboradas pelos estados brasileiros têm se concentrado muito mais nas isenções fiscais, a curto prazo e imediatistas, do que investir em simplificação tributária, desburocratização, e infraestrutura, políticas de longo prazo e duradouras.

Estas desonerações têm dado muita dor de cabeça aos especialistas da área e aos próprios atores Estatais, pois acabam por aprofundar ainda mais as desigualdades territoriais já encontradas a âmbito nacional, além de diminuir a arrecadação total do país.

As desigualdades são aprofundadas pelo fato de que estados menos desenvolvidos e com contas públicas apertadas têm menor possibilidade de baixar sua arrecadação para atrair empreendimentos, uma vez que toda ela já é utilizada para investimentos básicos, como saúde, educação, segurança, gastos com pessoal, entre outros. Já os estados mais ricos, por terem alto poder de arrecadação, têm a possibilidade de baixa-la sem, necessariamente, precisar cortar de suas despesas essenciais. Isso acaba fazendo com que os entes mais ricos fiquem cada vez mais desenvolvidos, e os menos abastados enfrentem cada vez mais problemas com falta de investimentos. Como alternativa a isso, então, estes estados pouco desenvolvidos fazem dívidas frente ao Governo Federal, tomando recursos emprestado para também conseguirem baixar seu ICMS e fazer frente àqueles que estão mais adiantados neste quesito. A situação hoje, então, se encontra com muitos dos entes subnacionais em estado de calamidade financeira (quando as suas dívidas ultrapassam 200% de sua arrecadação) por conta da realização de empréstimos dos governos sem a real possibilidade de pagá-los posteriormente.

Além disso, Varsano (1998) observa também que a Guerra Fiscal, muitas vezes, provoca uma baixa na arrecadação total do país, prejudicando as contas nacionais. Suponhamos que haja uma empresa estabelecida no estado A. Um estado B diminui, então, sua alíquota de ICMS, a ponto de ser vantajoso a esta empresa mudar sua localidade do estado A para o B. Se olharmos a situação por uma visão macro, de território nacional, poderemos perceber que não houve alteração de investimento no Brasil, uma vez que a empresa já estava no país, e só mudou de estado. Porém, a arrecadação total nacional diminuiu, haja visto que o estado B diminuiu sua alíquota de ICMS.

Ainda segundo o autor, muitas empresas que vêm de fora já têm local determinado para serem instaladas. Porém, mesmo sem o interesse em outras regiões do território nacional,

e não considerando a tributação da área escolhida como um obstáculo, elas negociam com vários outros estados, a fim de provocar um “leilão” de isenção fiscal, o que forçará o seu estado de preferência a baixar a tributação, por pensar que, se não o fizer, perderá o investimento.

Sendo assim, observa-se que a demasiada autonomia dos estados subnacionais em arrecadação acaba por gerar uma concorrência destrutiva, que prejudica o Estado Nação como um todo, torna as contas públicas insustentáveis e destrói os princípios de cooperação instituídos pelo Federalismo.

## 5 A REFORMA TRIBUTÁRIA

A partir da análise feita a respeito da tributação brasileira nos tópicos anteriores, e entendendo que ainda há muitos gargalos no que tange a simplicidade, justiça fiscal e isonomia, dar-se-á agora uma sugestão de Reforma Tributária que, de maneira geral, procure solucionar ou minimizar todos estes problemas anteriormente citados e torne o sistema arrecadatário brasileiro mais simples, justo e isonômico.

### 5.1 Simplicidade: criação de um IVA sobre o consumo (IVA-C) e de um IVA sobre o salário (IVA-S)

Para tentar amenizar o problema da complexidade do sistema tributário nacional, sugere-se a criação de dois IVA, um sobre o consumo (IVA-C) e outro sobre o salário (IVA-S). Esses novos impostos teriam dois principais objetivos.

O primeiro objetivo seria acabar com a tributação em cascata sobre consumo e salários, diminuindo consideravelmente a incidência de impostos indiretos no sistema brasileiro e dando maior poder de compra principalmente às classes menos favorecidas. Com uma alíquota única, o problema de um imposto incidir sobre o outro também seria sanado.

O segundo seria tornar mais fácil o entendimento da tributação, pois estes IVA viriam com o objetivo de unificar um número significativo de alíquotas atualmente existentes e acoplá-las nestes 2 tributos criados, diminuindo consideravelmente o número total de impostos a serem pagos. Além disso, como a incidência só acontecerá uma vez em todo o processo de produção, o contribuinte saberá exatamente o quanto está pagando por seu bem ou serviço, o que hoje não acontece.

Ao se considerar, portanto, a respeito de uma operacionalização desta proposta, com relação ao IVA sobre o consumo, esta proposta seguiria o modelo adotado pelo Deputado Haully (2017), onde IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário- Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e ISS seriam todos unificados pela sigla do IVA. A alíquota deste novo tributo seria uma média ponderada das alíquotas de todos os outros que serão extintos e substituídos. Desta maneira, o Estado não perderia poder de arrecadação e, ao mesmo tempo, estimular-se-ia os investimentos por meio da simplificação dos impostos sobre bens e serviços.

O IVA sobre os salários seria feito da mesma forma, substituindo a contribuição para o INSS e o FGTS pelo IVA-S, e aplicando-se uma nova alíquota, calculada de acordo com a

média ponderada dos dois tributos extintos.

## **5.2 Justiça fiscal**

Para tornar a tributação brasileira mais justa, tornando-a consideravelmente progressiva, a proposta caminha em 2 sentidos simples: diminuir a porcentagem total de impostos indiretos e cobrir este déficit aumentando a alíquota dos diretos.

### **5.2.1 Diminuir os tributos sobre a cesta básica e remédios**

De acordo com a tabela do IBPT (2018) analisada neste trabalho, no estado de São Paulo, os tributos equivalem a 22,69% do preço da cesta básica. Pode não parecer tanto, mas quando se parte do pressuposto de que os produtos contidos nesta cesta são os mais acessados pela parcela mais pobre da população e que são comprados em grande quantidade, prospecta-se que este valor faça uma grande diferença na renda das famílias ao fim de um mês, e mais ainda ao decorrer do ano. O mesmo acontece com os remédios que, segundo o “Resumo dos Tributos Incidentes sobre o Setor Farmacêutico”, feito pela Anvisa (2008), sofrem a incidência média de 34,28% de impostos sobre seu preço, “a maior alíquota do mundo”, segundo Gilberto Luiz do Amaral (2014), coordenador de estudos do IBPT, em entrevista à Rede Globo.

Assim, uma redução parcial das alíquotas sobre estes dois setores de produtos daria fôlego às parcelas mais pobres da sociedade, que não escapam de precisar consumir tais bens.

### **5.2.2 Reajustar tabela de Imposto de Renda e ITCMD e cobrar grandes fortunas**

Tomando-se como base a Tabela de Imposto de Renda atual, observaremos que a pessoa física que recebe renda mensal de até R\$1.903,98 é isenta do pagamento deste tributo. A partir deste valor, surge uma alíquota, cobrada mensalmente, e que progride proporcionalmente ao aumento de renda do indivíduo. A alíquota máxima é de 27,5%, para aqueles que recebem acima de R\$4.664,68,00.

Porém, a primeira tabela a ser montada nos desenhos atuais, com a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, que só previu a completa mudança da mesma em 2009, tinha como base de valor venal tais dígitos:

Tabela 12: Tabela de Imposto de Renda 2009.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 1.434,59	-	-
De 1.434,60 até 2.150,00	7,5	107,59
De 2.150,01 até 2.866,70	15	268,84
De 2.866,71 até 3.582,00	22,5	483,84
Acima de 3.582,00	27,5	662,94

Fonte: Governo Federal (2010).

Fazendo-se, então, a correção monetária, e compararmos os valores com os utilizados na tabela de IR atualmente, em 2018, percebe-se que os limites não acompanharam a inflação, fazendo com que, em tese, pessoas cada vez mais vulneráveis precisassem pagar o Imposto de Renda e que trabalhadores da classe média menos abastada pagassem a mesma alíquota que as elites. Para tornar esta explicação mais compreensível, considere-se um exemplo concreto: Em 2009, quem recebia até R\$1.434,59 não pagava IR. Se houver um reajuste desta base para valores atuais<sup>1</sup> notar-se-á que, em termos de poder de compra, este valor hoje equivale a R\$ 2.372,78. Porém, a tabela de IR de 2018 determina que apenas quem recebe até R\$1.903,98 seja isento do tributo. Ou seja, cidadãos com menor poder de compra passaram a ter de contribuir com o Estado ao longo do tempo. Da mesma maneira, em 2009, quem recebia acima de R\$3.582,00 reais pagava a alíquota mais alta do imposto. Em valores reais, esta quantia hoje seria de R\$5.924,55. Na tabela atual, este valor é de R\$4.664,68, fazendo com que pessoas classe média paguem a mesma quantia que as “super ricas”. Utilizando-se a comparação entre estes números, partindo do ponto de vista do salário mínimo, a situação é ainda pior. Em 2009, quem recebia até 3,08 salários mínimos era isento do IR, e a maior alíquota começava a incidir sobre rendas a<sup>1</sup>cima de 7,7 salários mínimos. Hoje, a isenção é para quem recebe até 1,99 salários mínimos, e a alíquota máxima para quem ganha a partir de 4,88 salários mínimos. Ou seja, cada vez que o salário mínimo aumenta, um número significativo de pessoas entra na cobrança do imposto de renda ou vê uma alíquota maior incidir sobre sua renda. Para resolver este problema, sugere-se que a tabela seja reajustada adequadamente, levando-se em consideração a correção monetária de cada ano desde 2009. Além disso, de acordo com a Teoria da Capacidade de Contribuição, pode-se dizer que é incoerente tributar a mesma alíquota de quem recebe cinco mil reais e de quem recebe vinte

<sup>1</sup> Utilizou-se, para atualização monetária, o IGP-M da Fundação Getúlio Vargas (FGV), com índice encadeado em Junho de 1989.

mil reais ao mês. Portanto, sugere-se a progressão da tabela para, pelo menos, mais duas alíquotas posteriores e maiores à de 27,5%. Os valores exatos necessitariam de um cálculo detalhado que não cabe a este trabalho, mas espera-se alcançar ao menos uma alíquota exclusiva para as famílias mais ricas do Brasil que, de acordo com o gráfico de Zockun et al. (2007), são aquelas que recebem acima de 30 salários mínimos mensais, ou, nos valores atuais, R\$ 28.620,00.

Um outro ponto da Reforma seria regulamentar o Imposto Sobre Grandes Fortunas, determinando, por meio de um consenso, o que é considerado “fortuna” nos dias atuais, e como taxa-la, não de maneira punitiva, o que afastaria muitos investidores do Brasil, mas sim apenas para cobrir parcela do déficit formado pelas exonerações e reduções tributárias feitas sobre as classes menos abastadas.

Por fim, neste quesito de justiça fiscal, seria interessante criar uma tabela progressiva do ITCMD, vulgo Imposto Sob Herança. Ainda partindo do pressuposto da Capacidade de Contribuição, não faz sentido cobrar a mesma alíquota de tributação sob diferentes valores que podem ser transferidos por herança. Um indivíduo que recebe 30 mil reais tem menor capacidade de contribuir para o Estado do que um outro que recebe 1 milhão, e assim por diante.

### **5.3. Isonomia e Guerra Fiscal**

Após as alterações feitas nas siglas tributárias, o sistema arrecadatório se consistiria nos seguintes tributos: IVA-Consumo, IVA-Salários, II, IRPF, IRPJ, IPTU, IPVA, ITR, ITCMD e IGF.

Sabendo que o principal problema causador da Guerra Fiscal é a exacerbada autonomia de municípios e, principalmente, de estados para legislarem sobre seus próprios tributos de modo que lhes convier, mas também lembrando que, embora os entes possuam esta liberdade, quase 70% de tudo o que é arrecadado fica no Governo Federal, pensou-se em um modelo de remanejamento das responsabilidades arrecadatórias e da distribuição de recursos por entes federativos.

Na questão de responsabilidades arrecadatórias, os estados perderiam a grande autonomia que possuem hoje, dividindo com os municípios o direito de tributar apenas sobre o patrimônio dos cidadãos. Já o Governo Federal, possuiria grande poder de arrecadação, mas com o dever de dar repasses significativamente maiores aos entes

subnacionais do que são dados hoje.

Sendo assim, a União ficaria responsável pela arrecadação do IVA-Consumo, IVA-Salários, II, IRPF, IRPJ. Porém, o IVA-Consumo seria todo destinado ao Fundo de Participação dos Estados e ao Fundo de Participação dos Municípios, assim como parte do IRPF. Estes repasses intergovernamentais deverão ser estabelecidos em Lei, com valores proporcionais às responsabilidades legais de cada ente, para que possuam recursos suficientes para prestar serviços públicos de qualidade à sua população.

Os estados ficariam encarregados de tributar sobre as heranças (ITCMD) e as grandes fortunas (IGF). Transmite-se esta incumbência a eles por se considerar que governos municipais tenham menor capacidade de lidar com grandes elites de alto poder aquisitivo (pois geralmente são estas as famílias que deixam grandes heranças e possuem grandes fortunas), o que aumentaria as chances da ocorrência de relações personalistas e patrimonialistas. Os estados possuem maior aparato burocrático para lidar com a situação com mais firmeza e fazer as cobranças devidas a estas pessoas.

Já os municípios seriam responsáveis pela cobrança do IPTU, IPVA e ITR. Por estarem mais próximos dos cidadãos e a par da situação de seu território, os municípios possuem maiores condições de cobrar tributos sobre o patrimônio, principalmente o predial e territorial. Fica inviável à União, por exemplo, fazer esporádicas atualizações do mapeamento de todas as zonas rurais do Brasil para redefinir alíquotas de ITR. O Governo Municipal possuiria maiores condições de fazê-lo a menores custos.

Porém, para se evitar um novo modelo de Guerra Fiscal, caberá à União estabelecer um piso de alíquota de todos os tributos cobrados pelos entes subnacionais (IPTU, IPVA, ITR, IGF e ITCM), ficando proibida a isenção ou diminuição exacerbada de algum deles para fins de atrair investimentos de outras localidades. Esta alíquota mínima seria estabelecida por meio de cálculos avançados que definissem uma média mínima que cada ente subnacional precisa para sanar minimamente suas despesas primordiais, como saúde, educação, segurança, saneamento, assistência social, entre outros.

Utilizando-se o exemplo do IPTU, suponha-se que, após a elaboração de cálculos diversos, fica exposto que uma alíquota de 1% é a mínima para que os municípios obtenham uma arrecadação razoável, sem prejudicar suas contas públicas. Sendo assim, nenhum município poderá exercer alíquota menor do que 1% para seus imóveis em localidade urbana. A União será a responsável pela fiscalização destes pisos estabelecidos, com punição de Crime de Responsabilidade Fiscal àqueles que infringirem as normas.

Finaliza-se, então, esta sugestão de Reforma Tributária que, de uma forma sintética, visa sanar ou, ao menos, diminuir estes significativos problemas que o Sistema Tributário Nacional apresenta.

## 6 CONCLUSÕES

O principal objetivo deste trabalho foi o de analisar o Sistema Tributário Brasileiro no que diz respeito aos princípios da simplicidade, justiça fiscal e Guerra Fiscal.

Com relação à simplicidade, percebe-se que o Sistema Tributário Brasileiro apresenta uma quantidade elevada de impostos. Embora o volume geral esteja dentro dos padrões de normalidade (em torno de 33% do PIB), o grande número de taxas, contribuições e impostos torna a legislação arrecadatória significativamente complexa, principalmente às famílias e empresas que não possuem condições de pagar contadores e equipes especializadas em tributação para mantê-los em dia com seus deveres de contribuição ao Estado.

Outro fato de importante relevância para a questão da complexidade na tributação brasileira é que grande parte dos impostos sobre a produção de bens e serviços tem sua estrutura em modelo de cascata, onde um tributo incide sobre ele mesmo em diferentes etapas do processo de produção. Como já foi citado, ISS, IOF e II apresentam esta característica. Além disso, IPI, ICMS, PIS/PASEP e COFINS, que foram criados na intenção de incidirem apenas sobre o valor agregado, acabam por fazer isso unicamente no que diz respeito a si mesmos. Ou seja, o ICMS não incide sobre si mesmo duas ou mais vezes, mas incide sobre todos os outros tributos supracitados, inclusive sobre o IPI, o PIS/PASEP e o COFINS, os quais, por sua vez, têm esta mesma característica.

A incidência em cascata também pode ser localizada nos tributos sobre a folha de salários, onde o FGTS incide sobre o INSS e vice-versa, o que, em teoria, acaba por tirar poder de consumo dos trabalhadores e desestimular a contratação de maior pessoal pelos empregadores.

Porém, é válido lembrar que o Governo já reconhece a complexidade de seu sistema arrecadatório e tem adotado medidas para minimizá-la, como a elaboração do SIMPLES Nacional, que, como o próprio nome já diz, visa simplificar a tributação sobre micro e pequenas empresas, unificando todos os impostos, taxas e contribuições sobre uma única alíquota, eximindo os pequenos empreendedores de gastarem tempo e dinheiro com equipes especializadas em legislação tributária e, assim, estimulando novos investimentos.

Sob o olhar da Justiça Fiscal, notamos que o sistema brasileiro de arrecadação tem apresentado dificuldades em fazê-lo de maneira a realocar recursos e distribuir renda. Pelo contrário, ele acaba por aprofundar ainda mais a significativa desigualdade já encontrada sobre nossa sociedade.

Este fato pode ser explicado com base na grande incidência da tributação sobre bens e serviços em nosso sistema fiscal. Estes tributos, considerados indiretos, totalizam 47,39% de toda a verba que o governo arrecada, e são os principais responsáveis por se tirar muito dos pobres e pouco dos ricos.

Por fim, sob a perspectiva da isonomia, que visa promover iguais oportunidades de arrecadação para todos os entes federativos, percebe-se também um considerável problema na legislação tributária. A Constituição Federal prevê que os estados possuam grande autonomia para exercer seu poder arrecadatório e, como ferramenta para que isso possa acontecer, ficou sob sua responsabilidade a cobrança do ICMS, principal imposto sobre a produção de bens no país. Porém, o que se imaginou ser um avanço para o sistema fiscal, acabou se mostrando um retrocesso. Isso por que, esta elevada autonomia estadual na captação de recursos gerou uma grande competição entre os entes por atração de investimentos. Esta competição se consiste em se diminuir ao máximo a alíquota de ICMS para que empresas venham a se instalar no território do governo que adotar estas medidas. Em consequência disso, vários estados têm diminuído exacerbadamente sua tributação, de maneira irresponsável, o que prejudica significativamente suas contas públicas, endivida os governos e torna difícil a prestação de serviços básicos à sociedade, como segurança, educação, saúde, entre outros. Esta Guerra Fiscal também pode ser identificada entre municípios, que praticam isenção de IPTU para firmas que se instalem em seus “polos industriais”.

Mais uma consequência desta guerra é o aprofundamento da desigualdade entre entes ricos e pobres, pois os mais abastados acabam possuindo maiores condições de diminuir sua tributação, enquanto os menos favorecidos, não conseguem fazê-lo. O resultado é a maior geração de investimentos e emprego em estados e municípios já consolidados e com padrão de vida elevados e falta de investimentos e desemprego nos entes que mais precisam disso, no caso, os menos desenvolvidos.

Após longa pesquisa e discussão a respeito de todo o Sistema Tributário Brasileiro, fez-se uma proposta de Reforma Tributária que, ao mesmo tempo em que pode ser considerada o diferencial desta obra, também apresenta limitações em suas proposições, uma vez que não apresentou muitos detalhes quantitativos, deixando de definir alíquotas e bases de cálculo objetivas. A discussão foi feita mais no âmbito do mérito e de indicações em busca da simplicidade, da progressividade e da redução da Guerra Fiscal. Recomenda-se, então, para os próximos trabalhos, que sejam estudadas tais alíquotas e bases de cálculo, o que tornaria a

Reforma instrumentalmente aplicável e objetiva.

Conclui-se, então, que o caminho para que o Sistema Tributário Brasileiro se torne mais simples, justo e isonômico, é longo e necessita de muito debate e pesquisa. Apenas desta maneira, conseguir-se-á andar em direção ao desenvolvimento econômico sustentável e desacentuar a concentração de renda que castiga a classe que mais necessita do amparo estatal em nossa sociedade.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz; SEGATTO, Catarina Ianni. **O manifesto dos pioneiros e o federalismo brasileiro: percalços e avanços rumo a um sistema nacional de educação.** O Sistema Nacional de Educação, 2014, 44.
- ALÉM, Ana Cláudia; GIAMBIAGI, Fabio. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil.** 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2008.
- ALVES, Henrique Napoleão. **Tributação e injustiça social no Brasil.** Revista Espaço Acadêmico, 2012, 12.133: 69-78.
- BERNARDO, Pedro José Baptista et al. **Resumo dos tributos incidentes sobre o setor farmacêutico.** [S.l.: s.n.], 2008. 13 p. Disponível em: <[http://portal.anvisa.gov.br/documents/374947/417142/tributos\\_farmaceuticos.pdf/01131ec5-d730-4dca-8f2b-df0efc6635df](http://portal.anvisa.gov.br/documents/374947/417142/tributos_farmaceuticos.pdf/01131ec5-d730-4dca-8f2b-df0efc6635df)>. Acesso em: 13 maio 2018.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292.
- BRASIL. Decreto Lei n. 37, de 18 de nov. de 1966. **Dispõe sobre o Imposto de Importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm)>. Acesso em: 20 de jun. De 2018.
- BRASIL. Decreto n. 6.306, de 14 de dez. de 2007. **Regulamenta o Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6306.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6306.htm)>. Acesso em: 20 de jun. de 2018.
- BRASIL. Lei complementar n. 116, de 31 de jul de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 20 de jun. De 2018.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de out. de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2018.
- BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dez. de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 20 de jun. De 2018.
- BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dez. de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/110.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/110.833.htm)>. Acesso em: 20 de jun. De 2018.
- BRASIL. Lei nº 11.482 de 31 de mai. De 2007. **Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas**

hipóteses que menciona; altera as Leis nos 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.128, de 28 de junho de 2005, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 10.260, de 12 de julho de 2001, 6.194, de 19 de dezembro de 1974, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 5.917, de 10 de setembro de 1973, 8.402, de 8 de janeiro de 1992, 6.094, de 30 de agosto de 1974, 8.884, de 11 de junho de 1994, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.706, de 14 de setembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 11.119, de 25 de maio de 2005, 11.311, de 13 de junho de 2006, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do Decreto-Lei no 2.433, de 19 de maio de 1988; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111482.htm)>. Acesso em: 13 mai. 2018.

CADASTRO Rural: **O que é imóvel rural?**. Disponível em: <<http://www.cadastrorural.gov.br/perguntas-frequentes/propriedade-rural/o-que-e-imovel-rural>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

CARVALHO, Diogo Baerlocher; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra. **Características distributivas e impacto de reformas tributárias sobre o bem-estar das famílias no Brasil**. Revista Brasileira de Economia, 2013, 67.3: 263-282.

COOPER, Donald. R.; SCHINDLER, Pamela. S. **Métodos de pesquisa em administração**, 2003, 7.

DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. Revista de Sociologia e Política, 2002, 18: 95.

FGTS: **Benefício que ajuda o trabalhador a formar um patrimônio e a comprar a casa própria**. Disponível em: <<http://www.caixa.gov.br/beneficios-trabalhador/fgts/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

GUIMARÃES, Raymundo Ferreira. **Considerações teóricas sobre os princípios de um sistema tributário**. Ensaios FEE, 1981, 2.1: 95-141.

HAULY, Luiz Carlos. **Reforma tributária proposta**. [S.l.: s.n.], 2017. 11 p. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReformaTributaria.pdf>>. Acesso em: 03 fev. 2018.

**ICMS sobre a cesta básica**. 2018. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/>>. Acesso em: 17 abr. 2018.

INSS: **Tabela de Contribuição Mensal**. 2018. Disponível em: <<https://www.inss.gov.br/servicos-do-inss/calculo-da-guia-da-previdencia-social-gps/tabela-de-contribuicao-mensal/>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

INSTITUTO ALVORADA. **Sistema Tributário e Distribuição de Renda. Brasília: Instituto Alvorada**, 2009. Disponível em: <[http://institutoalvorada.org/wpcontent/uploads/2009/04/doc\\_reforma\\_tributaria.pdf](http://institutoalvorada.org/wpcontent/uploads/2009/04/doc_reforma_tributaria.pdf)>. Acesso em: 13 mai. 2018.

MARTON, Ronaldo. **Reflexões sobre a sonegação tributária. Perspectivas Contemporâneas do Direito**. Brasília: Universa, 2004, 262.

MINAS GERAIS. Lei nº 6.763, de 26 de dez. de 1975. **Consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/lei\\_6763\\_1975.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf)>. Acesso em: 28 abr. 2018.

MORONA, Odilon Tiago, et al. **Análise comparativa entre os sistemas tributários do**

- Brasil e da Argentina com vistas ao MERCOSUL.** 2009.
- PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal.** 1996.
- PREFEITURA Municipal de Lavras: **IPTU.** 2018. Disponível em: <<http://pml.lavras.mg.gov.br/conteudo/texto/1889>>. Acesso em: 28 abr. 2018.
- RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2015: Análises por tributos e bases de incidência.** Brasília, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receita-data/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 13 mai. 2018.
- RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2016: Análises por tributos e bases de incidência.** Brasília, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receita-data/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 13 mai. 2018.
- RECEITA FEDERAL: **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas).** 2018. Disponível em: <[http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calculo\\_mensal\\_IRPF](http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calculo_mensal_IRPF)>. Acesso em: 28 abr. 2018.
- REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas.** 2.ed. Editora Atlas SA, 2012.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil.** Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, 2015, 3.3.
- SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta.** Arrecadação, 2006, 79-92.
- SÃO PAULO. Lei nº 10.705, de 28 de dez. de 2000. **Dispõe sobre a instituição do Imposto Sobre Transmissão “Cusa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos-ITCMD.** Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>>. Acesso em: 28 abr. 2018.
- SARAK, Denis. **Tributação e desenvolvimento.** Revista de Estudos Jurídicos UNESP, 2011, 14.19.
- SEBRAE: **Simples Nacional: Mudanças para 2018.** 2018. Disponível em: <[http://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/AM/Banner/arquivo\\_1512481714.pdf](http://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/AM/Banner/arquivo_1512481714.pdf)>. Acesso em: 02 maio 2018.
- SECRETARIA da Fazenda do Estado de Minas Gerais: **Alíquota IPVA.** 2018. Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/ipva/calculo.htm>>. Acesso em: 28 abr. 2018.
- SECRETARIA da Fazenda do Estado de São Paulo: **Alíquota IPVA.** 2018. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/ipva/Paginas/mi-aliquota.aspx>>. Acesso em: 28 abr. 2018.
- SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. **Reforma Tributária, Desenvolvimento econômico e justiça fiscal no Brasil: diagnóstico e perspectivas.** 15 anos do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará, 2014, 286.
- SOUZA, Celina. **Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988.** Revista de sociologia e política, 2005, 24.24: 105-122.
- SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO, **Receita Federal. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas).** 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br>>.

gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calculo\_mensal\_IRPF>.

Acesso em: 28 abr. 2018.

TESOURO Nacional: **Transferências Constitucionais**. Disponível em: <[http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2600:1:::":](http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2600:1:::)>. Acesso em: 13 maio 2018.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. 1997.

ZOCKUN, Maria Helena, et al. **Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado**. Textos para Discussão, 2007.