

Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

MARCELLO LAVENÈRE MACHADO NETO

**Em busca de uma matriz tributária mais justa: mensurando a capacidade
contributiva do brasileiro no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)**

Brasília

2019

MARCELLO LAVENÈRE MACHADO NETO

Em busca de uma matriz tributária mais justa: mensurando a capacidade contributiva do brasileiro no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen

Brasília
2019

MARCELLO LAVENÈRE MACHADO NETO

Em busca de uma matriz tributária mais justa: mensurando a capacidade contributiva do brasileiro no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)

Em _____ de _____ de _____, o candidato foi considerado _____ pela banca examinadora.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Valcir Gassen – Presidente
Universidade de Brasília

Professor Doutor Ricardo Lodi Ribeiro- Avaliador
Universidade Estadual do Rio de Janeiro

Professor Doutor Marcos Aurélio Pereira Valadão - Avaliador
Universidade Católica de Brasília

Professor Doutor Wellerson Miranda Pereira- Suplente
Instituto de Ensino Superior de Goiás

AGRADECIMENTOS

A palavra que melhor me veste quando olho para o caminho percorrido durante esse mestrado é gratidão. Inúmeros agradecimentos a meu orientador e amigo, Professor Valcir Gassen, que, além de insuperável acadêmico, é ser humano sem igual. Aos membros da banca, há muito por mim admirados, Professores Lodi Ribeiro e Professor Marcos Valadão, que enriqueceram profundamente minha reflexão com as críticas e comentários compartilhados.

Ao Professor e amigo, Pedro Júlio Sales, que desde o início de minha caminhada acadêmica me acompanha e me ensina, proporcionando sempre as mais instigantes conversas. Aos servidores e servidoras da UnB, que tornaram essa dissertação possível e o caminho mais suave com a amizade que me permitiram.

Aos escritórios Motta Advocacia e Marcello Lavenère Machado Advocacia, professores diários, por me construírem enquanto profissional e sempre me apoiarem nos mais diversos projetos, a quem agradeço nas pessoas de Rodrigo e Aldemar, dos melhores advogados que conheci. Aos amigos antigos e aos feitos durante a pesquisa, pelos debates, pelo suporte e pelo afeto que transborda.

À minha família, meu porto seguro, base de tudo. Início, meio e fim de qualquer aventura minha. A quem agradeço na pessoa de meus pais, Aldemar e Marcello, e de minhas Mães, Fernanda e Norma, pelo amor constante e irrestrito, pela criação cuidadosa e pela educação sempre priorizada.

À Nana, companheira fantástica, parceira de todas horas, pelo amor constante e pela vida que me proporciona, que soube compreender os atropelos vividos da forma mais doce possível.

À Universidade de Brasília, de onde vim, onde estou e para onde vou, que desde março de 2010 me acolhe como a mais dedicada mãe.

A meu avô Marcello, monsieur Lavenère, por sua luta diária e incansável, maior inspiração da escolha do tema dessa pesquisa. Que desde que se pôs de pé no mundo, treinou sua coluna vertebral para ser sabiamente rígida e só se curvar à justiça, à ternura e à solidariedade, permitindo à artrose só estar presente diante da prepotência, da corrupção e das injustiças sociais. A ele dedico cada linha desse trabalho.

A todos e todas vocês que me acompanham e compartilham comigo essa experiência terrena: meu mais sincero obrigado! Todo amor do mundo e mais um tanto! Todo o mundo e mais um bocado, hoje e sempre.

RESUMO

O princípio constitucional da capacidade contributiva vem sendo debatido de forma abstrata ao longo dos anos. Com o objetivo de mensurar o (des) respeito da capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF de forma objetiva, a presente pesquisa propõe uma mudança no debate do fenômeno tributário brasileiro tentando levá-lo a um campo de observação mais empírico, que espelhe adequadamente as características socioeconômicas da matriz tributária nacional. Para tanto, criou-se o Índice da Capacidade Contributiva – ICC, por meio do qual foram realizadas as análises e mensurações da capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do IRPF. Ao final do trabalho, foram sugeridas reformas tributárias, visando um maior respeito à capacidade contributiva.

Palavras-chave: tributação; matriz tributária; capacidade contributiva; progressividade; Imposto de Renda;

ABSTRACT

The constitutional principle of contributive capacity has been debated in an abstract way over the years. With the purpose of measuring the (dis) respect of the Brazilian taxpayer's contributive capacity in the field of Personal Income Tax, the present research proposes a change in the Brazilian taxation debate, trying to take it to a more empirical analysis, that adequately reflects the socioeconomic characteristics of the national tax matrix. For this purpose, the Contributive Capacity Index (ICC) was created. At the end of the research, tax reforms were suggested, aiming to improve the respect of the contributive capacity.

Keywords: taxation; tax matrix; contributive capacity; progressivity; income tax;

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 - MATRIZ TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	15
1. A TRIBUTAÇÃO ENQUANTO ESTRUTURA DA ECONOMIA CAPITALISTA	15
2. A CISÃO COM O FORMALISMO DOGMÁTICO RUMO A UMA APROXIMAÇÃO DA REALIDADE SOCIAL	21
3. OS TRÊS PILARES DA IDEIA DE MATRIZ TRIBUTÁRIA	25
3.1 Cisão entre Estado e propriedade.....	26
3.2 Propriedade como direito pós-tributação.	29
3.3 A extrafiscalidade como elemento de legitimação.....	32
4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	34
4.1 Capacidade Contributiva x Capacidade Econômica	39
CAPÍTULO 2 - IRPF, PROGRESSIVIDADE E MENSURAÇÃO AO RESPEITO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	41
1. IMPOSTO DE RENDA NO MUNDO	41
2. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF) NO BRASIL	43
3. IMPORTÂNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	45
4. PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO	48
5. A MENSURAÇÃO DO RESPEITO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .	51
5.1 Metodologia DIEESE.....	53
5.2 ICC, fórmulas e mensuração.	57
6. COMENTÁRIOS SOBRE OS RESULTADOS.....	64
6.1 Os impactos da aferição de renda e os impactos da tributação na capacidade contributiva do brasileiro.....	64
6.2 Concentração da progressividade das alíquotas nos “incapazes”: Supertributando “incapazes”, subtributando super-capazes.....	65

6.3	Impacto das deduções.....	70
6.4	Análise sistêmica da tributação da renda, patrimônio e consumo.....	70
CAPÍTULO 3 - PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....		72
1.	O QUE FAZER PARA MELHORAR A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO BRASILEIRO NO ÂMBITO DO IRPF?	72
2.	PROPOSTAS EXISTENTES	75
2.1	Reforma Tributária Necessária da Associação Nacional dos Auditores da Receita Federal – ANFIP e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – FENAFISCO	75
2.2	Simulação Proposta por Fábio Castro	82
2.3	Presidenciáveis de 2018	86
3.	MEDINDO O ICC DAS PROPOSTAS APRESENTADAS	87
3.1	Mensuração do ICC na Reforma Tributária Necessária da Associação Nacional dos Auditores da Receita Federal – ANFIP e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – FENAFISCO	88
3.2	Mensuração do ICC conforme propostas de Fábio Castro.....	92
3.3	Mensuração do ICC conforme propostas dos presidenciáveis de 2018.	95
4.	SUGESTÕES DE REFORMA APÓS PROPOSTAS ANALISADAS	95
4.1	Aumento da faixa de isenção	95
4.2	Política de distribuição de renda para melhora do ICC pré-tributação negativo	97
4.3	Salário mínimo necessário como salário mínimo oficial para melhora do ICC pré-tributação.....	99
4.4	Alteração da faixa de renda das primeiras alíquotas	101
4.5	Alíquotas de 35% e 40% para ICC pré-tributação elevados	101
4.6	Taxação rendas muito elevadas: tributando adequadamente “supercapazes” 103	
4.7	Tributação lucros e dividendos	104
4.8	Reflexão sobre o fim das deduções e isenções.....	105

4.8	Só trabalhar com alíquota efetiva: respeito ao princípio da transparência.	109
4.9	Atualização adequada da tabela progressiva de IRPF.....	111
4.10	Impacto e alterações em outras bases de incidência.....	114
4.11	Principais objetivos e próximos passos do ICC: a necessidade de fundamentação das escolhas feitas no âmbito do IRPF.....	117
COMENTÁRIOS FINAIS DA PESQUISA		122
BIBLIOGRAFIA		126

INTRODUÇÃO

Um parágrafo. Foi esse todo esforço realizado pelo Ministério da Fazenda em 2008 para fundamentar a proposta de inclusão das alíquotas de 7,5% e 22,5% na tabela progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física- IRPF, por meio da Medida Provisória nº 451, conforme transcrito abaixo (BRASIL, 2008):

Com o art.15 acrescentam-se faixas de valores e respectivas alíquotas à Tabela Progressiva de IRPF, visando adequá-las ao crescimento da massa salarial e aos salários nominais da economia. Nesse sentido, o artigo estabelece novas alíquotas: 7,5% e 22,5%, ficando assim as tabelas constituídas de cinco faixas de rendimento e correspondentes alíquotas: 0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. Essas novas tabelas serão adotadas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do primeiro dia do mês de janeiro de 2009 e do primeiro dia do mês de janeiro de 2010.

Percebe-se, assim, que a única fundamentação que respaldava o texto da MP nº 451 enviada ao congresso era basicamente a necessidade de aumento de arrecadação e de adequação do IRPF ao “crescimento da massa salarial e aos salários da economia”. Não constou da fundamentação nem mesmo eventuais cálculos realizados.

Quem seria afetado? Em que grau seria afetado? Por que motivos seriam afetados? A proposta respeitava a capacidade contributiva do brasileiro?

Foi com base nessa fundamentação de um parágrafo que a MP 451/2008 foi ao congresso e a inclusão das novas alíquotas de IRPF foi aprovada. É com esse grau de transparência e profundidade de discussão que temas que impactam diretamente a capacidade contributiva vêm sendo tratados no Brasil ao longo da história.

Nesse cenário, é necessário se repensar o debate proposto para que nossa matriz tributária possa agir não mais como causadora de grandes problemas socioeconômicos, mas sim como solução destes.

A desigualdade e a pobreza vêm crescendo em todo mundo nas últimas décadas, como demonstrado por Piketty (2014), após terem experimentado um momento de queda durante o período pós-segunda guerra mundial. Esse crescimento não tem sido percebido somente em países em desenvolvimento, mas também naqueles países considerados desenvolvidos, como é o caso dos Estados Unidos.

Constatado esse crescimento, pesquisadores renomados mundo a fora passaram a se debruçar sobre o estudo de soluções para conter esse avanço indesejado. Em seus trabalhos, autores como Atinkson (2015), Milanovic (2016), e Piketty (2014),

convergir em alguns pontos importantes a respeito de que medidas adotar para frear a desigualdade e a pobreza pelo mundo.

Dentre estes pontos convergentes, encontram-se a educação, a regulação adequada de alguns setores (ex: financeiro), e uma tributação mais progressiva, ou seja, que tribute proporcionalmente mais quem mais tem capacidade econômica para tanto.

No que tange à tributação progressiva, existem várias áreas das tributações nacionais e global que poderiam ser alteradas para permitir uma progressividade maior do fenômeno tributário. Nas recomendações dos mencionados autores, duas áreas em específico aparecem com maior frequência como centrais para se dar uma maior progressividade à tributação: a tributação da renda e a tributação do patrimônio.

No Brasil, desde o ano de 2012, a Receita Federal passou a publicar um relatório anual com dados mais detalhados sobre a arrecadação do Imposto de Renda, intitulado “Os Grandes Números das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física”¹. Desde então, ficou mais fácil, mais transparente e mais informado o estudo da progressividade na tributação da renda brasileira.

Quando se pensa em progressividade, tributar mais quem ganha mais, pensa-se diretamente também em capacidade contributiva, que consiste em um princípio constitucional que objetiva promover o respeito à capacidade econômica do cidadão, no momento da escolha da tributação, de modo a transformá-lo em sujeito passivo na medida exata em que ele possa suportar tal ônus, sem, com isso, prejudicar sua sobrevivência, interferindo no alcance do mínimo existencial.

A hipótese da qual parte a pesquisa é de que o desrespeito à capacidade contributiva do brasileiro é um dos maiores responsáveis pela não fruição dos direitos fundamentais pelos cidadãos.

Nesse sentido, preocupado com o crescimento da desigualdade e da pobreza no Brasil, e dispondo dos dados recentemente divulgados pela Receita Federal, o presente estudo se propõe a tentar mensurar de forma objetiva o quanto vem sendo (des)respeitada a capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, a fim de analisar quais reformas poderiam ser realizadas para que o Brasil possa de fato concretizar a justiça tributária, ao menos, no que tange ao IRPF.

¹Relatórios disponíveis em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-cap>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

Para se atingir o mencionado fim, a pesquisa proposta restou dividida em três capítulos.

No primeiro capítulo, será explanada a importância da tributação para situação socioeconômica do mundo, o marco teórico da pesquisa e os acordos conceituais que serão seguidos durante todo trabalho. Em um plano inicial será feito um apanhado histórico que demonstra relevância da tributação enquanto parte da solução e do problema do crescimento da desigualdade e da pobreza pelo mundo. Posteriormente, será apresentada a ideia de matriz tributária construída por Gassen, alicerce teórico de todo o desenvolvimento do trabalho, de onde serão originadas as reflexões apresentadas. Serão ainda realizados acordos conceituais no que diz respeito à capacidade contributiva, a fim de que a mensuração proposta no capítulo segundo seja feita da forma mais clara possível. Para tanto, serão seguidos o disposto no texto constitucional e o conceito de capacidade contributiva desenvolvido por Lodi Ribeiro.

No segundo capítulo, será realizado um estudo da história do imposto de renda no Brasil e no mundo. Será apresentada ainda a importância da arrecadação do IRPF na carga tributária brasileira, bem como a necessidade de sua utilização para concretização dos ideais de justiça social. Em seguida, será feita uma análise mais profunda do conceito de progressividade, para posteriormente ser realizada a mensuração da capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do IRPF objetivamente. A mencionada mensuração será viabilizada por meio de simples fórmulas matemáticas, dando origem ao Índice da Capacidade Contributiva – ICC, que norteará todo o restante da pesquisa. Após a mensuração da capacidade contributiva, serão feitos comentários analíticos a respeito dos dados alcançados.

No terceiro e último capítulo, a mensuração por meio do ICC será aplicada a propostas e simulações de reforma tributárias existentes no âmbito do IRPF, com o fim de observar se elas gerariam maior respeito à capacidade contributiva do Brasileiro, caso fossem concretizadas. Nessa linha, será analisada a proposta de reforma tributária da ANFIP e da FENAFISCO, as simulações de Fábio Castro, e se tentará analisar as propostas de campanha dos presidentiáveis de 2018. Aplicada a mensuração do ICC nessas propostas e simulações de reforma tributária, serão comentados os resultados obtidos. Em um último momento, após a análise dos resultados, a própria pesquisa sugerirá algumas reformas a serem feitas no âmbito da tributação do IRPF, de forma a tentar contribuir a um maior respeito à capacidade contributiva do brasileiro, bem como a tornar mais eficiente a arrecadação do imposto estudado.

Registra-se que uma das grandes motivações da presente pesquisa é a falta de transparência por parte do Estado para explicar as alíquotas de IRPF que são utilizadas todos os anos. A outra grande motivação é a necessidade de propor o debate em torno da capacidade contributiva em termos mais objetivos, fugindo de uma discussão puramente principiológica, como por vezes ocorre no mundo jurídico.

Qual motivo da escolha da alíquota de 7,5%, ou de 15%? Como se determina a partir de que faixa de renda incidirá determinada alíquota? Qual motivo de a alíquota mais alta ser 27,5%? Como saber se a tributação proposta respeita o mínimo existencial do contribuinte? Quais faixas de renda devem ser isentas? Essas serão perguntas que a pesquisa tentará responder, após realizada a mensuração, em paralelo à pergunta central do trabalho que é a seguinte: a capacidade contributiva do brasileiro está sendo respeitada no âmbito do IRPF?

CAPÍTULO 1 - MATRIZ TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1. A TRIBUTAÇÃO ENQUANTO ESTRUTURA DA ECONOMIA CAPITALISTA

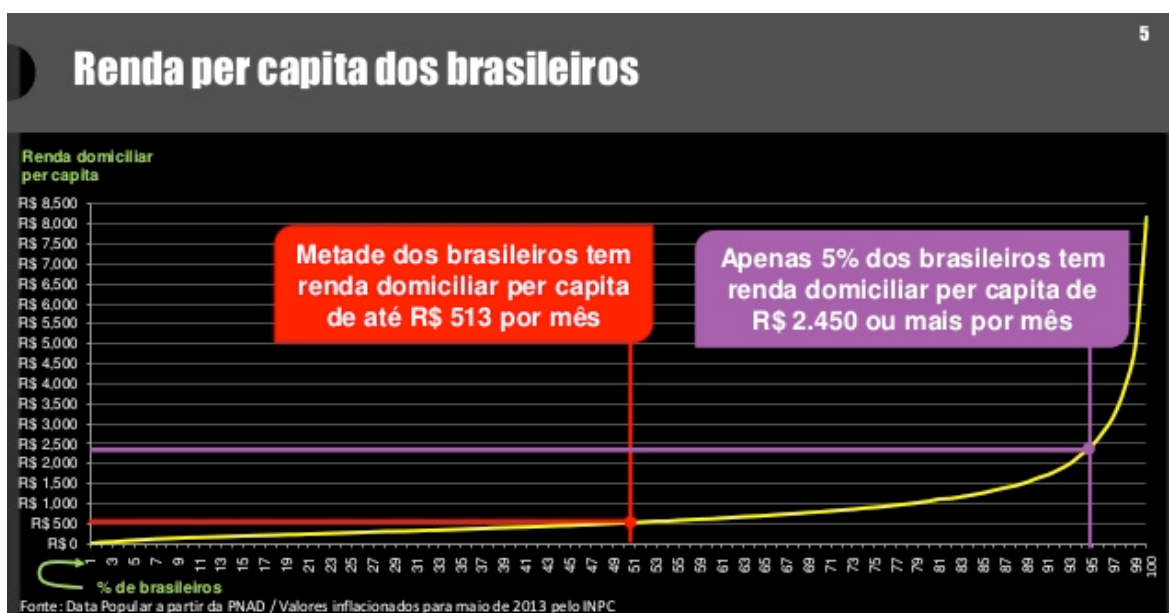
A tributação é hoje tema central em várias das discussões que visam refletir acerca do combate à pobreza e à desigualdade social. Com análises cuidadosas dos desafios encontrados pelas economias capitalistas ao redor do globo, problematizações atuais foram debatidas em pesquisas de fôlego realizadas recentemente por estudiosos como Thomas Piketty (2014), Branko Milanovic (2016) e Joseph Stiglitz (2012).

Em que pese o acelerado desenvolvimento tecnológico e econômico experimentado desde as revoluções burguesas, com um impulso basilar mais precisamente a partir da Revolução Industrial, o mundo não somente não logrou gerar riquezas e distribuí-las de forma a satisfazer as necessidades básicas da maioria de sua população, como percebe nas últimas décadas fortes indícios de que a pobreza estaria se acentuando em partes consideradas “desenvolvidas” do globo que antes vivenciavam os efeitos positivos da política do *well fare state*.(PIKETTY, 2014)

No Brasil, a ideia defendida durante a ditadura militar de que era preciso crescer para depois “repartir o bolo” acabou não se tornando realidade. Percebeu-se claramente que a curva de Kuznets não era suficiente para explicar fenômenos como o da economia nacional: 7ª maior do mundo em 2012, todavia, com 100 milhões de brasileiros

recebendo renda familiar mensal menor que R\$ 500,00², no mesmo ano em que o Salário Mínimo Necessário por pessoa estipulado pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos - DIEESE foi de R\$ 2.500,00³. Ou seja, mesmo estando entre as maiores economias globais, mais da metade da população brasileira vivia, e ainda vive⁴, com menos de um quinto do que seria necessário para satisfazer suas necessidades básicas. O bolo cresceu, mas não foi repartido. A promessa de que a industrialização da classe trabalhadora traria melhoria de vida, não foi percebida no Brasil, como Kuznets previa⁵.

2



DATA POPULAR

Fonte: Brasil Emergente: valores, visão de mundo e perspectivas de consumo: Entendendo o novo consumidor brasileiro. Data popular. CreditSuisse. Renato

³Dado disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>; Acesso em 01 de agosto de 2017.

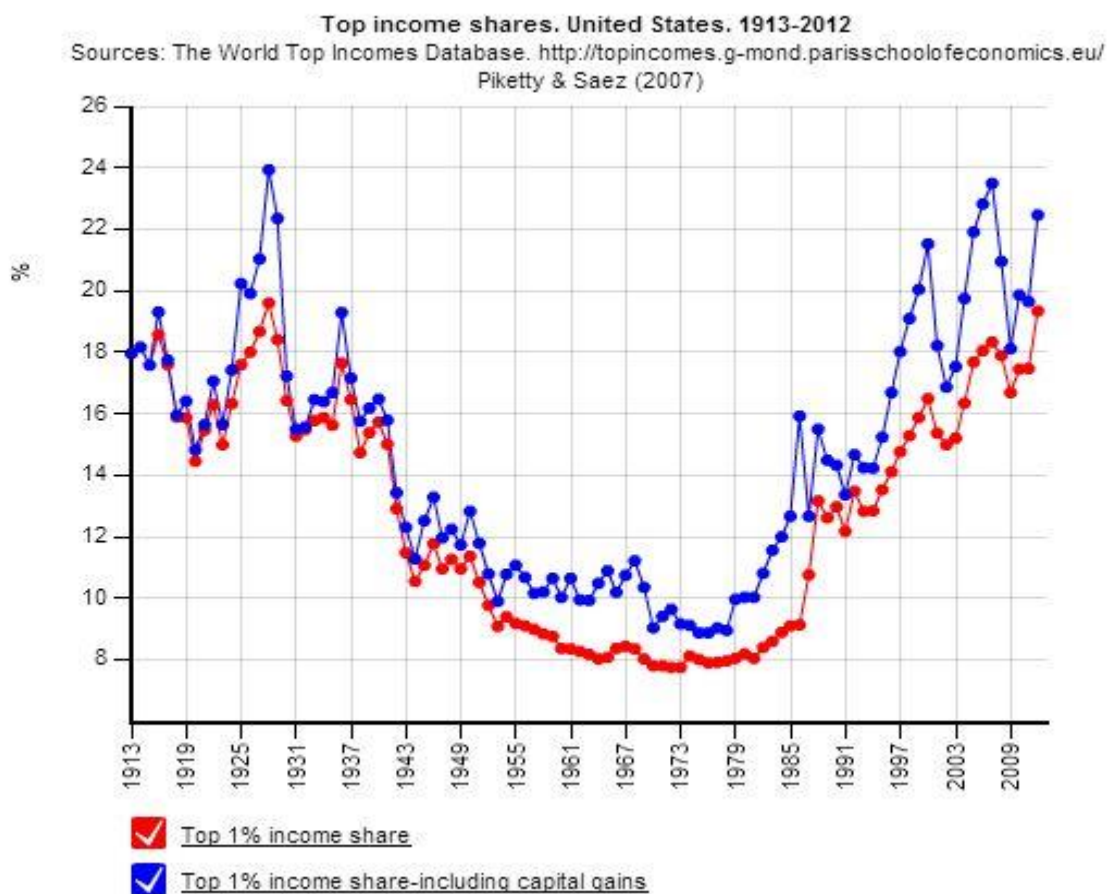
⁴A pesquisa do CreditSuisse e do Data Popular não foi atualizada, todavia nenhum outro dado, como do PNAD, demonstra que a situação tenha se alterado até agora.

⁵No século passado, algumas teorias e ideias dominaram o debate econômico na tentativa de indicar algumas causas que impactavam e supostamente explicavam o crescimento/diminuição da desigualdade econômica pelo mundo. Uma dessas mais famosas teorias foi a difundida pelo economista russo-americano, Simon Kuznets, que defendia que a industrialização/modernização da sociedade seria a maior responsável por influenciar a desigualdade. Segundo Kuznets (MILANOVIC, 2010, p.13-14), a desigualdade varia de acordo com o grau de desenvolvimento da sociedade. De acordo com seu raciocínio, a desigualdade em sociedades muito pobres seria baixa, pois a renda da grande maioria da população seria baixa, havendo pouca diferenciação da riqueza entre os pobres. A medida que a economia dessa desigualdade fosse se desenvolvendo, se industrializando/modernizando, começaria a surgir uma diferença entre os salários dos trabalhadores rurais e dos trabalhadores industriais. Estes começariam a enriquecer, aqueles continuariam pobres. Como a atividade industrial é mais diversificada que a rural, haveria também aumento de desigualdade gerado pelas distinções de ocupação existentes internamente entre os trabalhadores industriais. Tão logo essa sociedade se consolidasse enquanto industrializada, tendo toda sua população, ou grande parte dela, migrado do setor rural para o setor industrial, defende Kuznets que o Estado começaria a desempenhar um papel redistributivo e a educação começaria a ser mais ofertada, gerando assim uma diminuição na desigualdade. Assim, foi que o autor cunhou sua teoria do “U”

A carência de recursos para maioria dos brasileiros se explica pela desigual concentração de riqueza observada naquele mesmo ano de 2012, quando somente 5% da população detinha 44% de toda riqueza do país (MEDEIROS, SOUZA, CASTRO, 2015).

Este cenário de desigualdade e pobreza, entretanto, está longe de ser “privilegio” brasileiro. Nos Estados Unidos, maior economia do mundo, somente 10% da população é detentora de 50% da riqueza nacional (PIKETTY, SAEZ, 2013A). Quando analisada a

invertido, segundo a qual a desigualdade deveria crescer antes de diminuir. Todavia, por algumas falhas descobertas em sua teoria, as ideias de Kuznets não se demonstraram exitosas quando analisadas empiricamente. Dentre essas falhas, destaca-se o fato de Kuznets considerar que todas as sociedades rurais eram compostas por pobres iguais entre si. O Brasil latifundiário do pós-descobrimto é uma prova de que essa premissa de Kuznets estava equivocada, visto que se percebia no país uma restrita elite econômica, prevalecente sobre uma imensa massa pobre. Tanto estes como aqueles estavam inseridos em um mesmo contexto rural. Outra falha importante da teoria de Kuznets é a apresentada por Milanovic (MILANOVIC, 2016 B)⁵, que nos atenta para o fato de Kuznets ter errado ao se concentrar tão somente em fenômenos econômicos “benignos” e ignorar o impacto das forças “más”, como as guerras, que são poderosos motores de equalização econômica. Ciente das falhas de Kuznets, Piketty (PIKETTY, 2014), demonstrou que, por exemplo, nos Estados Unidos, no século XX, o desenvolvimento da desigualdade não gerou um gráfico que expressa um “U” invertido, mas sim um “U” normal.



Tais falhas percebidas nas ideias de Kuznets fizeram sua teoria, nesta forma pura e isolada, perder importância no debate econômico que tenta explicar/entender a desigualdade.

economia global como um todo, o dado é ainda mais alarmante. O 1% mais rico da população mundial detém o mesmo tanto de riqueza dos 99% mais pobres⁶. Isso se explica pelo fato de a atual economia global gerar uma maioria de países extremamente desiguais e uma pequena minoria de países minimamente isonômicos, no que diz respeito à distribuição de riquezas em suas economias internas.

Um relatório publicado pela ONG inglesa OXFAM em janeiro de 2017, intitulado “Uma economia para os 99%”⁷, torna ainda mais concreta e espantosa a percepção dos dados acima trazidos. Segundo o mencionado relatório, a soma da riqueza das 8 pessoas mais ricas do mundo é equivalente à riqueza da metade de toda a população mundial, ou seja, algo em torno de 3,6 bilhões de pessoas.

Mesmo diante deste contexto apresentado, a mencionada desigualdade talvez não seria problema, caso a parte mais pobre do globo tivesse acesso a um mínimo existencial e vivêssemos somente em um mundo de “desigualdade entre ricos”. Todavia, as pesquisas apontam em outro sentido. O Relatório de Desenvolvimento Humano de 2014⁸ do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) demonstra que no ano de 2013 cerca de 2,2 bilhões de pessoas no mundo viviam em condição de vulnerabilidade, passando por privações nas áreas de saúde, educação e de “padrões básicos de vida”.

Observa-se, portanto, claramente, que a desigualdade e a pobreza se fazem presentes mundo a fora de forma sistêmica e muito possivelmente relacionável, fruto do atual modelo de economia de mercado prevalecente no globo. De acordo com Piketty (2014), além de todos os males que a pobreza e desigualdade podem representar à imensa maioria da população global, este cenário é também prejudicial para a lógica desenvolvimentista capitalista. Seria, então, necessário frear o crescimento da desigualdade e repensar o capitalismo, para se salvar o próprio capitalismo.

Segundo o economista francês, após um profundo levantamento histórico por ele realizado, com a ajuda de diversos grupos de pesquisa pelo mundo, percebe-se nos últimos séculos a prevalência da fórmula matemática $r > g$, que demonstra que a taxa de retorno do capital (r), tem sido maior que o crescimento econômico nominal (g), em várias economias do globo. Esta fórmula, em última análise, leva ao resultado de que

⁶Dados disponíveis em: <https://www.oxfam.org/en/research/economy-99>. Acesso em 10 de agosto de 2017.

⁷Relatório disponível em: <https://www.oxfam.org/en/research/economy-99>. Acesso em 10 de agosto de 2017.

⁸Relatório disponível em: http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2014_pt_web.pdf; Acesso em 10 de agosto de 2017

quanto mais desigual for o mundo, menos ele tende a crescer economicamente. Neste sentido, com a desigualdade atualmente percebida, a economia mundial estaria a ponto de estagnar em poucas décadas e a pobreza se espalhar pelo globo⁹.

Piketty (2015), todavia, atenta, posteriormente à publicação de seu livro “Capital no século XXI”, que a prevalência da fórmula econômica $r > g$, percebida no mundo desde, pelo menos, a Revolução Industrial, não consiste na parte mais importante de suas observações. Segundo o autor, é necessário observar os determinantes políticos, sociais e históricos que afetam a desigualdade no longo prazo para, a partir daí, se pensar em políticas públicas a serem implementadas visando o combate dos malefícios da desigualdade.

Neste sentido, o autor destaca o Estado do Bem Estar-Social, a educação pública, a tributação progressiva e as duas grandes guerras mundiais, como grandes determinantes da desigualdade no século XX que devem ser estudadas com atenção para se tentar frear a desigualdade no século XXI.

Dentre outras soluções, Piketty prevê que uma tributação mais justa e progressiva seria a saída correta para salvar a economia capitalista global e promover um desenvolvimento econômico sustentável a longo prazo.

Para compreender a proposta de Piketty, é necessário enxergar a tributação muito além de uma simples forma de financiamento estatal. Para tanto, podemos recorrer às ideias de Nagel e Murphy (2005; p.1-6) que defendem que em uma economia capitalista a tributação não consiste em um simples método de pagamento pelos serviços públicos, antes disso, é o “instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva”.

⁹A pesquisa de Piketty, em linhas gerais, realiza a seguinte análise: para definir a taxa de retorno sobre o capital (r) e a taxa de crescimento econômico nominal (g), o autor utiliza uma longa série de tempo de 200 anos de dados sobre a pobreza, renda e riqueza para países desenvolvidos. Com essa imensa quantidade de informação determina um comportamento econômico simples de entender. Piketty calculou que “ r ” esteve em sempre superior a “ g ” nesse amplo intervalo. Segundo o autor, isto demonstra, em outras palavras, que a taxa de crescimento econômico global foi menor do que o aumento da riqueza das grandes fortunas. Sua “lei fundamental”, a fórmula “ $r > g$ ”, expressa que os ricos têm se tornado mais ricos de forma permanente e o mundo, portanto, mais desigual. Desta perspectiva, se a taxa de retorno da riqueza privada é superior à taxa de crescimento da economia, a participação das rendas do capital no produto líquido aumentará. Piketty indica que, em longo prazo, a desigualdade econômica irá fazer a economia mundial crescer cada vez menos. Por meio de sua análise, o autor demonstra que, por conta da prevalência deste cenário, a desigualdade e a pobreza já têm aumentado em países considerados desenvolvidos como nos Estados Unidos.

Neste sentido, o cenário atual de iminente insuficiência econômica, desigualdade e pobreza nada mais seria do que o resultado das escolhas conscientemente realizadas pelas elites políticas ao longo dos últimos séculos, que desenharam os atuais modelos de sistemas tributários existentes no mundo.¹⁰ Estas mesmas escolhas ocorreram também no Brasil, onde surgiu um sistema tributário altamente formalista, pouco transparente, burocrata e profundamente regressivo, que permitiu a proliferação de injustiças socioeconômicas e a concentração de riquezas na mão de poucos (D'ARAÚJO, 2015). Assim, historicamente a tributação funcionou também aqui no Brasil como um dos mais importantes instrumentos de manutenção de Poder, fosse ele político ou econômico.

Neste contexto, é necessário notar que os juristas brasileiros tiveram importante participação na formação do atual sistema tributário nacional, ajudando a tributação a ficar cada vez mais distante da realidade socioeconômica do país.¹¹ Base de cálculo, alíquota, obrigação tributária, dentre outros, são conceitos ainda mal manuseados pela grande maioria dos operadores do Direito que carregam consigo uma cultura formalista despreocupada com a realidade material do fenômeno tributário. O uso atual dos institutos jurídicos rígidos que dão forma a este sistema não consegue dar respostas adequadas às necessidades básicas da sociedade.

Trata-se de um o “projeto” do senso comum teórico, que tenta por meio do linguajar técnico demonstrar um caráter de legitimidade¹². O problema é que historicamente esses discursos têm sido usados para afastar a população do debate.

¹⁰Este trabalho tem plena consciência de que a tributação não é causa única e exclusiva das mazelas acima evidenciadas. Há diversas causas a depender do enfoque adotado. A título de exemplo, esses problemas também podem ser vistos como resultado de culturas monopolísticas que tendem a distorcer as estruturas de poder e concentrar recursos para seus projetos. Todavia, entendemos que dentre todas as causas existentes, a tributação é uma das causas centrais, e, como o presente trabalho estuda um objeto que insere dentro do fenômeno tributário, entendeu-se aqui como apropriado o enfoque dado.

¹¹A título exemplificativo, tem-se a comissão de reforma tributária, que ao agrupar os impostos segundo espécies, classificou os tributos sobre o consumo como sendo sobre a produção e a circulação de mercadorias e serviços.

¹²Conforme explica D'Araújo (2016), comentando o conceito de senso comum teórico trabalhado por Luiz Alberto Warat, o senso comum teórico consiste no “conjunto de condições implícitas de produção, circulação e consumo das verdades nas diversas práticas que envolvem o saber jurídico, sejam elas teóricas, práticas ou acadêmicas (WARAT, 1994, p. 13). O senso comum surge então como um vasto arcabouço de conceitos, representações, imagens, ficções e crenças que são colocados à disposição do jurista para que este possa, a partir de tal ponto, compreender o fenômeno jurídico e poder elaborar enunciados a respeito (WARAT, 1994, p. 14). Podemos compreendê-lo, portanto, sob uma perspectiva da intertextualidade, como sendo os próprios elementos que permitem o discurso jurídico, moldando-o e conferindo-lhe significado. Todavia, ao mesmo tempo em que representa uma espécie de signo necessário para o desenvolvimento da técnica, permitindo a operacionalização do Direito, o senso comum teórico guarda também uma mística de racionalidade em seu discurso que pretende respaldar a relação de poder que existe por trás da norma jurídica (WARAT, 2002, p. 58). Assim, este discurso acaba por se traduzir na utilização de um saber fechado, restrito àqueles que passaram por um processo de formação para “dominá-lo”, o que exclui o restante da sociedade que não compreende o uso de tal linguagem. Esta

Se a economia brasileira cresce de forma insatisfatória e a maioria da população não tem acesso a um mínimo existencial para sobreviver, muito se deve a nós, “especialistas” em Direito Tributário, que fizemos todo o esforço possível para parir ao longo da história um sistema tributário esquizofrênico.

2. A CISÃO COM O FORMALISMO DOGMÁTICO RUMO A UMA APROXIMAÇÃO DA REALIDADE SOCIAL

Desde as primeiras formas de estruturação do Poder, a tributação vem sendo tema central de debate nas mais variadas formas de organização política existentes pelo mundo (SIDOU, 1978). Na sociedade atual, após uma clara cisão percebida entre Estado e propriedade, que se deu tanto no campo econômico, como no campo político, e que foi resultado das Revoluções Industrial e Francesa, a discussão acerca do fenômeno tributário se aprofunda ainda mais, tendo em vista os direitos fundamentais garantidos e o surgimento cada vez mais fortalecido das ideias referentes aos direitos individuais e ao direito à propriedade (GASSEN, 2012).

O Estado medieval, que antes era possuidor de tudo e se sustentava por meio de uma dinâmica de servidão, passou por profundas modificações ao se deparar com uma sociedade movida por uma nova lógica de cidadãos proprietários. Exigir, instituir e discutir tributos passou a ser tarefa cada vez mais complexa.

Em paralelo a essa modificação do fenômeno tributário, deu-se também mudanças epistêmicas no plano do fenômeno jurídico. No que interessa aos propósitos da presente pesquisa, faz-se interessante comentar dois momentos históricos destas mudanças que resultaram em um Direito altamente formalista e dogmático ainda hoje aplicado no cenário brasileiro.

linguagem seleta confere um caráter de legitimidade científica ao discurso, que se mostra imune à crítica. Reduz-se o discurso jurídico assim a uma técnica fechada, sendo esta a responsável pela produção da verdade através de enunciados tidos como inquestionáveis. E é aí que surge o risco da imunização pretendida por uma cientificidade centrada na norma jurídica. Conforme bem afirma WARAT (2002, p. 57), “respaldado na funcionalidade de suas próprias ficções e fetiches, a ciência do direito nos massifica, deslocando permanentemente os conflitos sociais para o lugar instituído da lei, tornando-os, assim, menos visíveis”. Cria-se, portanto, uma realidade simbólica a partir desse senso comum teórico. Simbólica porque não condiz com a realidade histórica, concreta, uma vez que esta se mostra excluída do campo de apreensão do intérprete do direito. Passa-se a analisar os aspectos da tributação descolados de qualquer preocupação com os efeitos práticos que tais escolhas acarretam. Passa-se a interpretar a tributação completamente descolada de nossa realidade social, como se aquela existisse independentemente da existência desta. Assim, ao mesmo tempo em que o senso comum teórico dos juristas se apresenta como condição implícita para o desenvolvimento do direito em nossos dias, ele é caracterizado por uma série de efeitos dissimuladores. Observa-se um discurso alienante ao redor do fenômeno tributário, que tenta apartá-lo da realidade que o sustenta, impossibilitando que o real financiador do Estado tenha conhecimento de seu papel como tal.”

O primeiro desses momentos ocorreu quando o Direito se viu influenciado pelas diretrizes dogmáticas religiosas do cristianismo, durante a Idade Média. Como apontado por Bicalho (2013, p.63) “a construção de um pensamento jurídico associado aos dogmas cristãos levou à adoção da metafísica platônica como fundamento de validade para o atributo transcendental da divindade cristã (Deus)”.

Neste sentido, o Direito medieval canônico utilizou-se da explicação metafísica da verdade bíblica para fundamentar um discurso e uma ação jurídica que não ousava contestar os pontos de partida que eram propostos pelas autoridades detentoras da legitimidade divina. Não há o que se falar nesse momento em investigações históricas dos pressupostos de validade. As premissas eram absolutamente irrefutáveis e inegáveis, e somente a partir destas era que se poderia haver a construção de qualquer pensamento jurídico válido.

O segundo momento histórico responsável pelo fenômeno jurídico que se observa na conjuntura brasileira atual consistiu na sobreposição da hegemonia científica em relação à fundamentação metafísica do Direito. Trata-se de um cenário construído por influência das grandes codificações surgidas após a Revolução Francesa, do empoderamento da lei como fonte jurídica privilegiada, da ascensão política da burguesia e da instauração de uma administração alicerçada na burocracia e na hierarquização, o que acabou por criar um discurso jurídico apto a combater o jusnaturalismo então vigente (BICALHO, 2013).

Conforme relata Norberto Bobbio (1995, p. 119), dois são os fatos históricos que sedimentam o surgimento das teorias juspositivistas: a emergência da lei como fonte exclusiva do direito e a adoção pelo jurista do método científico. Com o intuito de aproximar o Direito da ideia de ciência, adota-se como objeto de análise as normas postas, o direito positivo. Explica Bicalho (2013, p. 67), que a formação da consciência teórica positivista perpassa por um método simplificador integrado por duas atividades: a) a simplificação quantitativa, que empreende a redução do material de análise, o que foi concretizado através das codificações; b) a simplificação qualitativa, que busca a construção de um sistema lógico de institutos inter-relacionados, dotado de clareza e coerência.

Nasce então um sistema jurídico positivista que pretendia ser lógico, uno e sem lacunas, orientado pela norma, que consistia em seu ponto inicial e incontestado. Um sistema que se dizia adaptável a qualquer contexto e a qualquer variabilidade fática material, bastando somente saber operacionalizar todo aquele emaranhado de leis

hierarquizadas que se viam supostamente livres de qualquer caráter moral existente, quando de sua aplicação pelos magistrados.

Após atingir seu apogeu por meio de diferentes leituras e aplicações da teoria de Kelsen¹³, a corrente positivista começou a perder força, quando passou a ser associada enquanto fundamento de regimes autoritários mundo afora, mesmo tendo muitos autores defendido que essa associação é equivocada (RAMIRO, HERRERA, 2015).

O distanciamento completo do valor moral se demonstrou inalcançável e o sistema uno, lógico e sem falhas que procurou se afastar da metafísica existente no jusnaturalismo mostrou-se eivado de vícios e acabou por se descobrir criador de sua própria metafísica: a norma.

Neste cenário, vale pontuar um grande legado resultante destes dois momentos históricos que pensaram o Direito formal e dogmaticamente durante séculos, qual seja, um abismal distanciamento da realidade.

Nem mesmo com o passar das décadas, o Direito tributário brasileiro se viu livre desse distanciamento trazido pelo formalismo-dogmático. Como explana Castro (CASTRO, 2011, p.27):

O rígido formalismo jurídico característico de muitos tributaristas brasileiros certamente reflete uma condição do direito brasileiro como um todo. Trata-se do fato de que o direito brasileiro, de uma maneira geral, tornou-se por assim dizer, capturado por elaborações do conceitualismo que floresceu entre os seguidores de Savigny e do culto à forma que derivou daí.(...) A consequência disso é o “fechamento” do Direito em suas próprias formas, ainda que elas nada tenham a ver com a realidade, a não ser o fato de eventualmente, encobrirem relações de poder, mantendo certamente por causa disso, estranha mais compreensivelmente, alguma utilidade institucional.

Por essa distância, o Direito “virtual” feito por e para “juscientistas” passou a ser desvalorizado por pesquisadores mais críticos. Estes começaram a defender que de nada serve o Direito senão para explicar a realidade viva em si. Fez-se necessário romper com o formalismo-dogmático, colocar o mundo real no centro dos debates e difundir o entendimento de que o fim último do fenômeno jurídico deveria ser o cidadão. Todavia, o desafio que se apresentou, e ainda se apresenta, aos críticos do formalismo-dogmático

¹³Para uma melhor compreensão da teoria de Kelsen, ver KELSEN, 1998 (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad.: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 427p). Faz-se necessário pontuar que não se defende aqui que Kelsen tenha sido o culpado pelo fenômeno percebido durante boa parte do século XX, qual seja, o de exacerbamento da norma. Tanto o é que a obra delinearora dos pensamentos de Kelsen chama-se “Teoria Pura do Direito” e não “Teoria do Direito Puro”. Em outro sentido, entende-se que a leitura e aplicação de sua “Teoria Pura do Direito”, feitas por seus supostos seguidores, foram, em grande medida, as reais motivadoras do empoderamento da “norma”.

é imenso, visto que os ideais dessa corrente “formalista-juscientista” se enraizaram na cultura jurídica de forma consolidada, tanto na academia, como na jurisprudência. Somente uma ruptura estrutural poderia ser capaz de dar vida a um novo Direito, renovado e empiricamente útil.

Para concretizar essa ruptura, alguns pesquisadores do fenômeno tributário começaram a se voltar ao estudo de questões interdisciplinares, sociais, políticas e econômicas, buscando, assim, uma abertura para reconstrução de pontes de comunicação entre o Direito e o mundo.

Nesta linha, Gassen (2012) passa a repensar o sistema tributário brasileiro de forma a intentar aproximá-lo da realidade da qual este se viu afastado pelo formalismo.

Críticas a criações modernas herdeiras da dogmática formal exacerbada, como ao cálculo por dentro do ICMS, ao distanciamento entre gasto e arrecadação e ao desrespeito à capacidade contributiva do cidadão, começam a dar forma a um novo modo de se analisar o fenômeno da tributação no Brasil. Para tanto, as reflexões passam a ser elaboradas a partir de um acordo semântico proposto por Gassen: a ideia de *matriz tributária*.

De forma objetiva e simplificada, entende-se matriz tributária como o resultado das “escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário.” (GASSEN, 2012, p.26)

A ideia historicamente construída em torno expressão *sistema tributário* é enxergada por essa nova corrente crítica como insuficiente para se explicar o fenômeno tributário nacional. A troca de nomenclatura existente entre *sistema tributário* e *matriz tributária* não se trata de uma mera opção estilística. Trata-se de uma ruptura profunda com as influências do formalismo-dogmático que se encontram intrínseca e expressivamente contidas no sistema tributário nacional¹⁴.

Neste sentido, comenta Kincheski (2016, p.128):

A forma como é concebido o conceito de Sistema Tributário Nacional no campo do senso comum teórico dos juristas – em síntese, o “conjunto

¹⁴Neste sentido: “para se ter uma correta compreensão do acordo semântico acerca da expressão matriz tributária existem alguns pressupostos cognitivos que a ancoram. Neste sentido é necessário conhecer e compreender de forma adequada 1) o processo histórico de cisão entre poder constituído (Estado) e propriedade, 2) a propriedade como direito em um contexto de pós-tributação e 3) a legitimidade como mecanismo essencial em processos de dominação”. A ideia completa destes três pressupostos se encontra entre as páginas 28 e 39 no capítulo: Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 27. Mais adiante estes três pressupostos também serão comentados.

composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante”, mediante a fixação das espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios) e de normas que estabelecem a competência tributária e as limitações ao poder de tributar – “limita o entendimento do fenômeno tributário e afasta, ou deixa de lado, importantes questões correlacionadas e umbilicalmente ligadas ao fenômeno tributário” Reflexos da limitação semântica quanto ao uso da expressão Sistema Tributário diriam respeito, conforme Valcir Gassen: 1) à desvinculação, inclusive acadêmica, entre os estudos da tributação, do orçamento e do sistema previdenciário: “é como se existissem despesas estatais previstas no orçamento atendendo alguns direitos sem a contraface do pagamento de determinado tributo ou, de forma mais ampla, da estipulação de determinada carga tributária a ser suportada pelos contribuintes”; 2) a dificuldade de, por meio do termo sistema tributário, se contemplar a discussão atinente à carga tributária total e sua distribuição de acordo com a capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas e 3) a inviabilidade da expressão para abarcar a relação entre o direito tributário e o direito constitucional no contexto do modelo de Estado instituído pela Constituição de 1988.

A intenção do conceito de matriz tributária é reorganizar, reformar e repensar todo o emaranhado jurídico formal-dogmático existente no sistema tributário nacional (obrigação tributária, fato gerador, alíquota, contribuinte de fato e de direito, base de incidência, dentre outros), e fazê-lo funcionar de forma a buscar a eficiência e equidade do fenômeno tributário no país. Para que o Brasil cresça de forma saudável, é imprescindível que reformas sejam realizadas no âmbito da tributação. E para que possamos refletir acerca destas possíveis reformas da perspectiva da ideia de matriz tributária, faz-se antes necessário conhecer a construção deste conceito de forma um pouco mais aprofundada.¹⁵

3. OS TRÊS PILARES DA IDEIA DE MATRIZ TRIBUTÁRIA

Como anteriormente comentado, a ideia de matriz tributária começa a ser desenvolvida por Gassen, como crítica ao formalismo-dogmático enraizado no âmbito do sistema tributário nacional, com o objetivo de reaproximar o fenômeno da tributação da realidade socioeconômica brasileira.

Tal como comenta Kincheski (2016), a ideia de matriz tributária busca auxiliar no desenvolvimento e na interpretação do sistema tributário. Consiste numa tentativa de

¹⁵Importante salientar que na crítica que se faz aqui ao formalismo brasileiro, não se desconsidera a importância histórica que o movimento teve para organização do ordenamento tributário brasileiro. Antes não havia um mínimo de acordo semântico em torno de ideias básicas como fato gerador e prescrição. O problema é como esse castelo de cartas foi sendo construído de maneira autorreferencial e hermética, se desconectando, com o passar do tempo, com a realidade com a qual deveria dialogar. Entretanto, não é possível retirar os méritos do movimento formalista, que entregou maior racionalidade ao sistema tributário brasileiro, antes considerado “invertebrado”, um direito positivo caótico, um verdadeiro “manicômio jurídico tributário” nas palavras de Becker (1998).

estruturar a tributação nacional de uma forma que vise a atender ao interesse de toda a população e não somente ao interesse das elites políticas com poder de deliberação. Como anotado pelo autor (KINCHESKI, 2016, p. 127), “é uma interface entre o que a sociedade deseja realizar e como será realizado a partir da tributação”.

Nessa linha, Gassen (2012) entendeu que seria necessário construir o conceito de matriz tributária alicerçado em três pressupostos cognitivos básicos: 1) considerar sempre a cisão histórica entre Estado e propriedade; 2) a constatação de que a propriedade privada é moldada e assegurada pela tributação; e 3) a extrafiscalidade dos tributos como um elemento que contribui com o processo de legitimação do poder estatal.

3.1 Cisão entre Estado e propriedade.

Acerca deste primeiro pressuposto cognitivo de matriz tributária, necessário perceber inicialmente que o fenômeno tributário sofreu profundas mudanças ao longo da história. A mais importante de todas elas talvez tenha se dado com a separação entre Estado e propriedade, que é resultado de reformas ocorridas tanto no campo da política, como no campo da economia.

Como explica Gassen (2012), no campo da economia, a referida reforma se deu por meio da Revolução Industrial, em meados do século XVIII na Grã-Bretanha, que alterou a forma de produção conhecida até então. O acúmulo de capital das classes burguesas permitiu a geração de novas tecnologias, que gerou a substituição de um sistema produtivo artesanal por um sistema produtivo que passou a funcionar por meio de máquinas.

Já no campo político, no final deste mesmo século XVIII, a reforma realizada se deu por meio da Revolução Francesa, que marca a chegada da hegemonia burguesa também ao poder político, após a proliferação dos ideais iluministas e do êxito do movimento de Independência Americana (GASSEN, 2012).

Aponta Gassen (2012) que estes dois momentos históricos marcam de vez o rompimento do detentor do poder político com a propriedade. Até a eclosão destas revoluções, inglesa e francesa, o cidadão europeu ainda se via em relação ao Estado numa dinâmica de subordinação remanescente do período da Idade Média.

Somente o Estado e quem fazia parte dele, possuidores dos direitos feudais, detinham poderes sobre a terra. Neste cenário, tais atores exerciam total controle sobre

as atividades agropecuárias, que possuíam enorme importância na economia da época, visto que a maioria da população vivia no campo.

Ninguém além do Estado (e quem dele fazia parte) era dono de qualquer propriedade. Quando o resto da população queria tirar proveito econômico da terra, tinha necessariamente que pagar ao Estado por isso, por meio da dinâmica de servidão, teatro enfiteutico e direitos feudais até então existentes.

Entretanto, com o acontecimento das revoluções burguesas anteriormente mencionadas, impulsiona-se de vez o surgimento de uma nova classe de “cidadãos proprietários”, de proprietários privados, que passa a ter direitos sobre a terra, podendo negociá-la como qualquer outra mercadoria. Além disso, começa a surgir também uma classe trabalhadora assalariada, surgida a partir da população camponesa que migra à cidade para atender à demanda do processo de industrialização. Trata-se de um processo de libertação tanto das coisas em relação ao Estado, como do próprio indivíduo. Nesta linha, comenta Gassen (2012, p.30):

Com a ocorrência da dupla revolução, inglesa e francesa, são perceptíveis três mudanças significativas nas relações sociais e econômicas até então existentes. A primeira é a libertação da terra dos direitos feudais e a sua transformação em mercadoria, situação que permite que os proprietários privados possam livremente negociá-la. A segunda modificação é no sentido de que a terra em mãos de proprietários privados deve ser inserida no processo produtivo com o objetivo de obter lucros. A terceira diz respeito à transformação de grande parte da população rural em trabalhadores assalariados para atender ao processo de industrialização. É nesse contexto que se edifica uma das principais características do Estado, tal qual é atualmente concebido: a separação definitiva deste em relação à propriedade. Historicamente, na maioria das formas de organização estatal anteriores a este período, quase todas as coisas, bem como as pessoas, eram tidas e vistas como de propriedade do Estado ou daquele que detinha o poder. Estado e propriedade confundiam-se em um espaço em que tudo e todos pertenciam ao Estado.

Após o surgimento desta nova relação Estatal com a população, onde agora passam a existir cidadãos livres e proprietários, em uma nova dinâmica produtiva industrializada, alicerçada em uma classe trabalhadora, assalariada e consumidora, percebe-se o início da busca pela sedimentação das vitórias conquistadas nas revoluções burguesas por meio do Direito positivado.

Comenta Gassen (2012, p, 31), que já em 1804 o Código Napoleônico confere à propriedade a característica de utilidade da coisa inerente ao direito de propriedade, ao prever em seu art. 544 que “a propriedade é o direito de gozar e de dispor dos bens da maneira mais absoluta, desde que deles não se faça uso proibido pelas leis e pelos

regulamentos”. Também neste sentido, a Declaração dos Direitos dos Homens e do Cidadão previu a propriedade como direito imprescritível do indivíduo.

Deste modo, percebe-se uma inversão de posições importante entre Estado e cidadão. O Estado, antes possuidor de todos e de tudo, passa a depender economicamente da tributação sobre as expressões de riqueza do proprietário privado. Quando antes o Estado era o grande e único proprietário, não havia muita negociação e discussão com a sociedade acerca da instituição e majoração de tributos, pois ele não dependia de ninguém economicamente. A própria instituição de tributos só era realizada em casos excepcionais, visto que o Estado era autossuficiente economicamente, por ser possuidor de tudo (GASSEN, 2012).

Com o ganho de direitos políticos e econômicos por parte do indivíduo, a discussão em torno da tributação ganha uma complexidade antes ainda não experimentada. Os novos cidadãos proprietários não iriam aceitar o repasse ao Estado de parte de suas riquezas sem antes lhe exigir o devido cumprimento de determinadas contrapartidas. Percebe-se então o surgimento do pacto tributário. Neste sentido, comenta Kincheski (2016, p.134-137):

A relação tributária, após o pacto tributário, não deve ser mais concebida como um conflito entre sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária, como se a arrecadação fosse apropriada pelo Estado em detrimento da sociedade. Pelo contrário, a sociedade entrega recursos para que o Estado faça os investimentos a favor de toda a coletividade. (...). É a partir da Revolução Francesa que se pode observar o surgimento de um autêntico pacto tributário, que franqueia o caminho para o desenvolvimento de um direito tributário. A Revolução Francesa seria o marco de consolidação do pacto tributário, que funda o Estado constitucional. No Estado constitucional a limitação da propriedade pelo Estado é balizada por um conjunto de normas que conferem certa legitimidade a esse processo de transferência de recursos econômicos dos particulares ao Estado.

Assim, com a separação entre Estado e propriedade, o fenômeno tributário passa por um de seus momentos históricos mais importantes. Compreender o surgimento histórico dos atores da relação tributária, tal como conhecemos hoje, é essencial quando da tomada de decisões no âmbito da matriz tributária. Trata-se de um momento no qual o indivíduo conquista seu direito de ser proprietário e, após essa conquista, resolve firmar um pacto tributário com o Estado, onde ele aceita a tributação, em troca de contrapartidas por parte do Estado, dentre as quais, a própria garantia da propriedade, como adiante será exposto. Esquecer desses acontecimentos pode significar a opção por uma escolha ineficiente e desigual no âmbito da tributação.

Após explicitar a importância deste momento de cisão entre Estado e propriedade para o Direito Tributário, Gassen (2012) explica ainda que é necessário enxergar a propriedade adquirida pelo indivíduo como resultado de um direito pós-tributação.

3.2 Propriedade como direito pós-tributação.

Para um correto entendimento da ideia de matriz tributária, é imprescindível ter em conta que o acordo semântico proposto por Gassen (2012) possui também como pressuposto cognitivo basilar o entendimento de que a propriedade enquanto direito somente se faz garantida após o pagamento de tributos. Explica-se.

Com a sedimentação dos direitos do indivíduo e de toda a proteção jurídica criada em torno da propriedade privada, difundiu-se culturalmente na sociedade a ideia de que, quando o Estado tributa o cidadão, ele o está fazendo em detrimento ao direito da propriedade privada e à liberdade, motivo pelo qual se desenvolveu no direito brasileiro posteriormente o princípio do não confisco¹⁶. Assim, a tributação só se vê compreendida como possível e legítima dentro dos limites constitucionais.

Ocorre que com toda essa proteção em torno do direito à propriedade, a cultura jurídica acabou por esquecer sistematicamente que a garantia da propriedade privada somente se faz possível com o pagamento de tributos. Tal como comenta Gassen (2012, p.34), “a tributação não pode ser vista apenas como interferindo no direito de propriedade privada (como direito natural, como lei da natureza), mas como uma das peças-chaves que ajuda a sustentar o direito de propriedade tal qual se convencionou”.

O comentário de Gassen nada mais faz que lembrar a lógica basilar do pacto tributário surgido após as revoluções burguesas. O cidadão concorda com a tributação, pois o Estado lhe garante a propriedade. Para além disso, não é só que o Estado garante a propriedade, mas é que o próprio resultado auferido pelo particular no mercado é reflexo de um plexo jurídico. O próprio mercado, a atuação do Estado como agente

¹⁶O desenvolvimento do princípio do não-confisco no direito brasileiro se dá por influência de grandes documentos e momentos históricos do ocidente, como a Carta Magna e a Revolução Americana que são reflexos de uma oposição à tributação confiscatória. No Brasil, o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal previu o Princípio do Não-Confisco Tributário, assim disposto: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.”. Nesse sentido, comenta Aliomar Baleeiro que “esse princípio é alinhado pela Carta Magna entre aqueles que configuram “limitações do poder de tributar”. É uma norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar” (BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Forense: Rio de Janeiro, 2005. p.570)

regulador, as normas de direito civil que garantem a estabilidade necessária para as trocas econômicas, o uso de moeda de uso corrente forçado, tudo isso é, em certa medida, atuação estatal que não só dá substrato para a propriedade privada, como também interfere nos resultados econômicos. Por isso que o Murphy e o Nagel (2005) falam que o direito à propriedade é resultado de um plexo normativo do qual a tributação é parte inerente.

Se o Estado não provê segurança pública à população, a propriedade privada pode ser tomada a qualquer hora por um cidadão que a queira roubar. Se o Estado não provê um sistema judiciário que funcione, a propriedade privada se vê ameaçada por uma série de incertezas jurídicas. Se o Estado não provê a educação dos cidadãos, a propriedade privada estará ameaçada, pois ninguém saberá onde começa e onde termina a liberdade de cada um. E assim poderiam ser citadas inúmeras situações que demonstram que a propriedade privada só se faz garantida após disponibilização de um plexo normativo criado e dos serviços prestados pelo Estado.

Desta perspectiva, comentam Nagel e Murphy que “uma vez que não existem direitos de propriedade independentes do sistema tributário, é impossível que os impostos violem esses direitos” (2005. p.79).

O que a ideia de matriz tributária intenciona quando explica a propriedade como direito pós-tributação enquanto um de seus pressupostos cognitivos é tão somente relembrar ao jurista brasileiro a outra face da moeda do pacto tributário. É necessário relembrar que o cidadão só “concordou” historicamente com a tributação, pois teve convicção que o Estado seria condição primeira da garantia de sua propriedade.

Assim, é pedagógico rememorar à comunidade jurídica brasileira que o Estado quando tributa o cidadão não está tolhendo ou violando seu direito à propriedade e sua liberdade pura e simplesmente por deliberação própria. Foi o indivíduo quem firmou historicamente esse pacto em troca de contrapartidas oferecidas pelo Estado, após muitas reivindicações, luta e as revoluções burguesas anteriormente citadas. Ele percebeu que sua propriedade não existiria sem o Estado. Neste sentido, como anota Gassen (2012. p; 34-35):

Com esse enfoque se inverte a forma de se avaliar a tributação em uma determinada sociedade. Assim, antes de se avaliar a tributação, é necessário avaliar a estrutura do sistema de direitos da propriedade, pois estes só são possíveis pela existência de um sistema tributário, no caso, de uma matriz tributária que o garanta. Dessa forma “é ilegítimo, para fins de avaliação de um sistema tributário, fazer apelo a um nível básico de direitos de propriedade numa suposta ‘renda pré-tributária’, pois essa renda é o produto de um sistema do qual os impostos são um elemento inalienável” (...) Com

isso, o direito de propriedade não é o início da discussão da matriz tributária, mas a sua consequência. Entende-se assim que o direito de propriedade do contribuinte é uma situação pós-tributação, que foi moldada pela tributação.

O pacto tributário consiste em uma relação mutua de trocas que somente foi realizado ao longo da história, pois restou compreendido entre as partes contratantes, Estado e contribuinte, que os ganhos experimentados pelos dois lados seriam muito superiores às possíveis concessões percebidas. Não fosse desta forma, após a burguesia ter tomado o poder político, com o sucesso das duas revoluções acima mencionadas, teria ela inventado outra forma de organização de Poder que não por meio do Estado. Se a classe burguesa optou por fazer o pacto tributário com o Estado, é por que ela não encontrou nenhum outro meio de organização que lhe fosse mais vantajoso. Para além disso, é interessante perceber que, se o pacto tributário, mesmo com todas suas falhas, permanece vigente até hoje nas mais desenvolvidas sociedades políticas ocidentais conhecidas, é porque ele talvez ainda continue sendo a melhor opção de organização de Poder existente.

Neste cenário, concentrar o enfoque na ideia única de que o Estado está tolhendo o direito de propriedade do cidadão quando o tributa consiste em um ato nada educativo que a grande maioria da comunidade jurídica brasileira presta para com a sociedade, quando do (des)ensinamento do fenômeno tributário. Desta forma, comenta Bicalho (2012, p.196) que “cria-se uma consciência social pautada pela desqualificação do tributo e do Estado”.

Tal enfoque somente faz com que o cidadão adquira animosidade automática em relação à instituição de todo e qualquer tributo, e, para além disso, esconde do cidadão o caráter contraprestacional do Estado na relação tributaria, deixando de inclusive o educar com relação à cobrança dos serviços que ficaram à cargo do Estado quando da realização do “pacto”, visto que o pacto tributário não lhe é explicado em sua plenitude.

Trata-se de um esforço orientado para deixar o cidadão brasileiro à margem da real compreensão do fenômeno tributário nacional. É exatamente com o intuito de recolocar o cidadão no centro do debate que a construção da ideia de matriz tributária adotou a propriedade como direito pós-tributação enquanto seu segundo pressuposto cognitivo.

3.3 A extrafiscalidade como elemento de legitimação.

No que tange à sua qualificação finalística, o tributo é comumente explicado pela doutrina brasileira como sendo de caráter fiscal ou extrafiscal. Considera-se fiscal segundo os mais diversos autores, os tributos que têm como finalidade a arrecadação de recursos para o Estado. Neste sentido, todo e qualquer tributo possui caráter fiscal.

Por outro lado, considera-se extrafiscal os tributos que possuem como característica principal uma função não arrecadatória, que visa estimular, induzir ou coibir determinada conduta ou comportamento, a fim de atingir determinado resultado social ou econômico. Trata-se de uma função interventiva do Estado quando do uso da tributação.

Neste sentido comenta Ataliba (1990, p.223):

É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas.

Desta perspectiva, impostos como o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o Imposto de Exportação-IE, o Imposto de Importação -II e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF são frequentemente mencionados como exemplos de tributos de caráter extrafiscal. Quando o governo resolve baixar a alíquota do IPI sobre a produção de automóveis e de linha branca, por exemplo, ele está querendo possivelmente, antes de arrecadar recursos com este tributo, fomentar o consumo da população naquele setor e com isso estimular a economia nacional.

Entretanto, a extrafiscalidade pode ser compreendida a partir de uma perspectiva muito mais abrangente do que a anteriormente mencionada, qual seja, como elemento de legitimação do fenômeno tributário. Enxergar a extrafiscalidade desta forma confere à tributação uma função muito mais basilar que o entendimento restrito da extrafiscalidade anteriormente evidenciado de regulação econômica, motivo pelo qual a ideia de matriz tributária adotou a extrafiscalidade como elemento de legitimação enquanto seu terceiro pressuposto cognitivo.

Desta perspectiva, quando o tributo está exercendo sua função extrafiscal, não arrecadatória, ele cumpre uma função de legitimar o poder político Estatal. Neste sentido, comenta Gassen (2012, p.38-39):

Essa última constatação é importante, pois as discussões acerca da finalidade extrafiscal dos tributos fica restrita à perspectiva regulatória e não alcança a perspectiva de legitimação do Estado, sendo que nos Estados constitucionais são de fundamental importância os processos de legitimação. Há assim, no Estado constitucional, uma legitimidade normativo-institucional e uma outra, uma legitimidade substancial, vinculada ao cumprimento por parte do Estado de um conjunto de tarefas que são entendidas como essenciais à vida em sociedade e que justificam a sua intervenção e a sua existência, isto é, a perspectiva extrafiscal da matriz tributária também deve alcançar essa discussão.

Ainda nesta linha, é necessário pontuar que as escolhas feitas pela tributação, quando do exercício de sua função extrafiscal, devem exprimir e se pautar por uma ideia moral de justiça de modo que o poder exercido pelo Estado possa se fazer legítimo. Desta perspectiva comenta Bicalho (2013, p.197):

Todas essas constatações conduzem à percepção de que a extrafiscalidade pode traduzir uma situação de justiça como valor jurídico total, integrando outros valores relevantes para a sociedade brasileira, tais como a igualdade, a liberdade e a solidariedade. Essa é a expectativa que deve ser ressaltada em relação à produção do conhecimento na seara tributária, sobre a função do direito no âmbito do Estado social e, principalmente, das possibilidades abertas pela extrafiscalidade quando inserida no contexto de inovação e experimentação para a transformação da deficiente socialidade no Brasil.

Assim, se a aplicação da função extrafiscal da matriz tributária não está buscando a concretização dos valores de igualdade, liberdade e solidariedade, ou seja, não está buscando a concretização das previsões basilares do texto constitucional, a tributação não pode se compreender enquanto legítima diante da população.

Explicada a ideia de matriz tributária, é importante mencionar que todo o presente trabalho será trabalhado a partir do conceito apresentado. Neste sentido, a capacidade contributiva do brasileiro será analisada tentando aproximar a tributação experimentada atualmente da realidade socioeconômica do contribuinte. Será ainda tentada a superação do princípio da capacidade contributiva enquanto princípio constitucional previsto formalmente, para analisar e requerer a sua concretização no plano empírico. É o que se buscará fazer a partir do tópico seguinte.

4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Na modernidade, a primeira aparição expressiva do princípio da capacidade contributiva, deu-se por meio do art. 13, da “Declaração dos direitos do homem e do cidadão”¹⁷, em 1789, na França, pautado nos ideais de liberdade e igualdade que norteavam a burguesa Revolução Francesa:

Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos *de acordo com suas possibilidades* (grifos inexistentes no original)

Desde então, em todo mundo, a discussão em torno do respeito à capacidade contributiva é tema central em debates acadêmicos, legislativos e jurisprudenciais que visem à construção de uma tributação mais justa.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva foi introduzido na Constituição de 1946, vigendo por cerca de duas décadas até ser excluído pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Foi também desprestigiado na Constituição de 1967 (XIMENES, 2011).

Com a redemocratização ocorrida após a ditadura militar, o princípio da capacidade contributiva se viu novamente contemplado pelo art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988¹⁸:

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

¹⁷Documento disponível em <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em 7 de setembro de 2018.

¹⁸Apesar de o texto constitucional falar em “impostos”, deve-se ler “tributos”, tendo em conta uma leitura sistêmica da Constituição. Neste sentido, comenta Lodi: “Quanto à sua extensão, como vimos, o princípio não se aplica apenas aos impostos, como podem imaginar os intérpretes mais apressados do art. 145, § 1º da Constituição. Se a Capacidade Contributiva deriva da Igualdade, deve ser aplicada mesmo quando não prevista expressamente na constituição, como é o caso da Alemanha, e do Brasil de 1965 a 1988. Por esse motivo, não se pode afastar sua aplicação em relação aos demais tributos pelo simples fato do texto constitucional utilizar a expressão impostos, ao invés da palavra tributos. Embora a Constituição se refira somente aos impostos, uma vez que nesta espécie tributária só há a riqueza do contribuinte a se mensurar, sem considerações relativas às atividades estatais relativas ao contribuinte, o princípio também é aplicado aos tributos vinculados, como a taxa, conforme já reconheceu o STF, e a contribuição de melhoria.”; LODI, 2011.

Para Aliomar Baleeiro (1987, p.259) “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.

Na visão de Ricardo Lobo Torres (2008, p.94), o princípio determina: “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”.

Para Tipke e Yashmaia (2002, p. 34):

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atente a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que como Estado Social deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial não fique abaixo do direito da seguridade social.

Segundo Lodi (2011, p.7), a capacidade contributiva pode ser compreendida enquanto a “manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação”.

Neste sentido, explica Lodi (2011) que o princípio da capacidade contributiva se fundamenta centralmente na ideia de Justiça Fiscal. A visão de Justiça Fiscal explanada pelo autor se encontra pautada pela ideia de justiça como igualdade¹⁹. Para entender, em sua completude, a Justiça Fiscal observada no Estado Social e Democrático de Direito, Lodi (2011) explica como se deu a efetivação da justiça enquanto igualdade no Estado Liberal e no Estado Social.

No Estado Liberal, esclarece Lodi, essa ideia de justiça como igualdade se desenvolveu enquanto *Justiça comutativa*, fundada no *princípio do benefício*, de Adam Smith²⁰. Tal princípio expressa que o contribuinte deve contribuir com o Estado

¹⁹Lodi (2011) ao explicar sua ideia de Justiça Fiscal se baseia na visão aristotélica de justiça como igualdade: “Vide em ARISTÓTELES. *Ética A Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2000, p. 108-116, a ideia de justiça como igualdade, que se revela pela: a) *justiça comutativa*, baseada nas trocas, a partir da relação de igualdade entre o que se dá e o que se recebe; e b) *justiça distributiva*, que se aplica na repartição das honras e dos bens da comunidade, segundo a noção de que cada um perceba o proveito adequado a seus méritos.”

²⁰Nestesentido, explica Smith: “As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos reideiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade. É na

proporcionalmente aos benefícios que recebe em troca. Desta forma, aqueles que se beneficiam mais dos serviços estatais, devem contribuir mais para estes.

Lodi (2011) explica que essa ideia, relacionada à consolidada proteção à propriedade e ao indivíduo na sociedade burguesa:

partia do pressuposto que o benefício que cada um extraía da atuação estatal, limitada a garantir a Segurança Jurídica dos proprietários, era proporcional a sua riqueza, o que justificava a vinculação da Capacidade Contributiva ao princípio do *Custo-Benefício* não só em relação às taxas e contribuições de melhoria como hoje se dá, mas inclusive em relação aos impostos, informados pelo princípio da proporcionalidade tributária

No que tange ao Estado Social, Lodi (2011) explica que existe uma necessidade de custeio às prestações sociais positivas destinadas aos trabalhadores, de modo que a capacidade contributiva passou a ser fundamentada na *Justiça distributiva*, por meio da *Solidariedade Social*, pautado também pelo princípio da *personificação* aplicável a impostos, a partir de pesquisas de dados vinculados ao patrimônio e à renda do contribuinte, em todas as suas dimensões.

Segundo o autor, a personificação, expressão de capacidade contributiva aplicável a partir de informações que indiquem a riqueza do contribuinte por meio da *patrimonialidade* (riqueza estática) ou *personalidade* (riqueza dinâmica), faz-se independente de qualquer contraprestação estatal. Neste sentido, o princípio da personificação funciona enquanto um índice de capacidade contributiva aplicável aos impostos, admitindo a análise do patrimônio, da renda e dos serviços do contribuinte (art. 145, §1º, CF), incluindo também os impostos reais por meio da *patrimonialidade*, não se confundindo com a *personalidade*, característica dos impostos pessoais.²¹

observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação.” SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*, vol. II. São Paulo: Nova Cultural, 1996, pp. 282-284.

²¹ Necessário ainda frisar que não se deve confundir personalidade com personificação, afim de não limitarmos o alcance do princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, Lodi (2011, p.2) explica as diferenças entre personalidade e personificação, relatando que “a confusão que a maior parte da doutrina faz entre a *personificação* e a *personalidade* tem contribuído para a tendência de reduzir o conteúdo da Capacidade Contributiva à mensuração de dados relativos à riqueza do contribuinte (*personificação*), e em consequência aos impostos, quando na verdade, como manifestação da Justiça tributária, tem amplitude aplicável a todos os tributos. A personificação permite não só a identificação dos critérios mais proximamente relacionados com a pessoa do contribuinte (*personalidade*), como a renda, mas também aqueles ligados ao seu patrimônio, o que ocorre, predominantemente, nos impostos reais. Nestes o legislador não deixa de mensurar a manifestação de riqueza do contribuinte. No entanto, esta se revela por uma conduta que guarda uma relação mais estreita com o seu patrimônio. Mas em ambos os casos, o que se quantifica não é outra coisa que não a riqueza do contribuinte revelada pelo fato gerador do tributo (*personificação*). Com agigantamento das despesas de previdência e saúde foram criadas no Estado Social as contribuições.”

Expostas as formas como a Justiça Fiscal foi compreendida nos Estados Liberal e Social, Lodi (2011) explica que com o surgimento do Estado Social e Democrático de Direito passa a existir, na fase de legitimação do ordenamento jurídico, uma junção entre a *Liberdade* do Estado Liberal e a *Solidariedade* do Estado Social.

Nesse contexto, no Estado Social e Democrático de Direito, a capacidade contributiva passa a possuir elementos da Justiça comutativa, caros ao Estado Liberal, a partir do princípio do *custo-benefício*, perceptíveis nas taxas e nas contribuições de melhoria, por meio da *referibilidade individual*. Bem como, nesse mesmo Estado Social Democrático de Direito, a capacidade contributiva passa a possuir também elementos claros de Justiça distributiva do Estado Social, a partir da ideia de *Solidariedade Social*, perceptíveis nos impostos e nos empréstimos compulsórios, com base no princípio da *personificação*.

Neste sentido, explica Lodi (2011) que os elementos da Justiça comutativa e da Justiça distributiva se unem, por meio da *Solidariedade de Grupo*, baseada numa relação de *custo-benefício coletivo*, aplicável a todo o grupo e não ao indivíduo, característica encontrada nas contribuições parafiscais por meio da *referibilidade de grupo*. Assim, as contribuições parafiscais não seriam mais pautadas pela Solidariedade Social em sentido genérico, que fica restrita aos impostos e aos empréstimos compulsórios que utilizem o fato gerador desses. A Solidariedade de Grupo, explica Lodi (2011):

é revelada a partir da destinação do tributo a uma atividade estatal que guarda referência, não com a pessoa do contribuinte, mas com o grupo econômico ou social que ele participa. Note-se que neste caso, a *referibilidade de grupo* se apresenta, ao contrário do que ocorre nas taxas e contribuições de melhoria, na destinação legal do produto da arrecadação, necessariamente relacionado ao grupo, e não no fato gerador, que poderá ser uma atuação do contribuinte desvinculada a qualquer atividade estatal a ele relativa. Por isso as contribuições parafiscais são tributos necessariamente afetados, embora possam ser vinculados ou não-vinculados, de acordo com o seu fato gerador de taxa ou imposto. (...) Por outro lado, com a repartição de *bads* e *goods* pelos cidadãos, os benefícios sociais que determinado grupo afora com a atuação estatal, bem como a prevenção dos riscos por ele causados, não devem ser atribuídos ao conjunto da sociedade, que suporta o pagamento dos impostos. Mas ao próprio grupo que demanda intervenção governamental. Com isso, na sociedade de risco começamos a assistir ao início do longo processo de superação do *Estado dos Impostos* para a consagração do *Estado das Taxas*, em que as despesas públicas cujos beneficiários possam ser identificados passam a ser custeadas por tributos (sejam taxas ou contribuições) que se caracterizam pela atividade estatal por eles financiada, ficando os impostos para as despesas gerais do Estado.²²

²²Lodi (2011, p.3), todavia, alerta que “é importante lembrar que no nosso direito constitucional tributário positivo, em face da pouca percepção do legislador em relação à mudança de paradigma do Estado Social para o Estado Social e Democrático de Direito, existem as falsas contribuições, que nada mais são do que

Necessário pontuar que, quando Lodi fala em Estado das Taxas no excerto acima, o autor não está defendendo o retorno ao princípio do custo-benefício de base exclusivamente individual que caracterizou a Justiça Comutativa do Estado Liberal. Em outro sentido, pretende o autor evitar os excessos que foram praticados no auge do Estado Social, onde, a partir de uma desajustada Justiça Distributiva, as despesas estatais de indivíduos ou grupos, não necessariamente os mais pobres, mas os que possuíam maior influência sobre a utilização dos recursos estatais, serviram para justificar a tributação fundamentada unicamente na finalidade social de impostos e contribuições que não possuíam relação alguma com seus contribuintes.

Assim, com o nascimento do Estado Social e Democrático de Direito, onde passa a existir na fase de legitimação do ordenamento jurídico uma fusão harmônica entre Justiça Distributiva e Justiça Comutativa, o princípio do custo-benefício ganha uma dimensão coletiva e democrática, baseada na solidariedade de grupo. Desta forma, os gastos referentes a um determinado grupo de contribuintes passam a ser suportados por seus próprios integrantes, e não financiados pela sociedade em geral, exclusivamente por meio dos impostos²³.

Em síntese, como relatado ao início desse tópico, no Estado Social e Democrático de Direito, o princípio da capacidade contributiva se fundamenta em uma ideia igualitária e solidária de Justiça Fiscal.

Na perspectiva igualitária, visto que todos devem contribuir para as despesas públicas, na medida de suas possibilidades econômicas, mesmo que não sejam os beneficiários diretos dessas despesas, sendo legítimas para o legislador tributário as distinções justificadas na diferença entre as riquezas que os contribuintes apresentam. Na perspectiva solidária, por ser um dos deveres do Estado Social e Democrático de Direito a garantia da dignidade da pessoa humana, que exige constantemente prestações estatais positivas, que devem ser financiadas pelos cidadãos cuja sobrevivência digna não depende das prestações estatais. Com estes recursos daqueles economicamente mais privilegiados, tenta-se garantir os direitos fundamentais e necessidades básicas dos mais

impostos com destinação específica, uma vez que os grupos passaram a ser tão ampliados que acabaram por se diluir na sociedade genericamente considerada, como as incidentes sobre a receita e lucro das empresas, sobre (art. 195, I, *b e c*, CF) e folha de salários (salário educação, art. 212, CF), bem como sobre a receita de concursos de prognósticos (art. 195, III, CF) e importação (art. 195, IV, CF), cuja disciplina, em relação à Capacidade Contributiva, não é outra que não a dos impostos”.

²³Lodi (2011, p.5) aponta como exemplo o plano de saúde da classe média, “que tem sua fiscalização financiada pelos próprios integrantes do setor e seus consumidores, não onerado o orçamento público da saúde que poderá ser destinado a sociedade como um todo, em especial aos mais necessitados”.

pobres que, embora não possuam recursos para contribuir, necessitam das prestações estatais. Nesse sentido é que o princípio da capacidade contributiva atua como instrumento da Justiça distributiva, como anteriormente já apontado.

Feitas essas considerações, necessário informar que a presente pesquisa fundamentará todo seu desenvolvimento no conceito de capacidade contributiva de Lodi, já devidamente apresentado anteriormente, segundo o qual a capacidade contributiva “consiste manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação” (LODI, 2011, p.7), explicitando, tal como entende o referido conceito, que qualquer cidadão só será considerado capaz de contribuir após lhe ser garantido um mínimo existencial, que se traduz na garantia de suas necessidades básicas e de seus direitos fundamentais.

Com essas explicações, passamos agora para um último importante ponto sobre capacidade contributiva que necessita ser elucidado antes do encerramento do presente tópico 4.

4.1 Capacidade Contributiva x Capacidade Econômica

Antes de fecharmos os acordos conceituais acerca de capacidade contributiva, é necessário apontar uma importante distinção que existe entre as ideias de capacidade contributiva e capacidade econômica.

Capacidade econômica diz respeito à disponibilidade de riqueza do cidadão, ou seja, de meios econômicos no plano fático, enquanto capacidade contributiva diz respeito à capacidade econômica determinada pela legislação como fato gerador do tributo.

Deste modo, explica Pinheiro (2010) que os que têm capacidade contributiva passiva são os contribuintes, assim considerados por previsão legal, devendo-se necessariamente auferir sua capacidade econômica, de modo a analisar se possuem, de fato, aptidão para suportar o financiamento dos gastos estatais.

Neste sentido, esclarece Pinheiro (2010) que:

- i)* ter capacidade econômica não quer dizer necessariamente ter capacidade contributiva, já que pode inexistir previsão legal neste sentido;
- ii)* ter capacidade contributiva não significa ter capacidade econômica que resulte em aptidão para contribuir, já que as leis são abstratas e gerais, não revelando a situação pessoal de cada contribuinte. Nisso, se o indivíduo tiver capacidade econômica e capacidade de contribuir para a manutenção

dos gastos, então ele devera pagar tributos na medida de sua possibilidade, isso é o que se extrai do § 1 do artigo 145 da CF/88.

Assim, a capacidade contributiva traduz-se na capacidade tributária passiva. Aquele que a detém é o sujeito passivo da relação tributaria obrigado a pagar o tributo previsto legalmente. Todavia, imprescindível relatar que mesmo que a lei o enquadre enquanto sujeito passivo é necessário observar sua disponibilidade econômica para contribuir.

Nesse contexto, comenta Pinheiro (2010):

Portanto, para verificar quem realmente tem capacidade contributiva, isto é, quem pode contribuir efetivamente para os gastos públicos, é preciso apurar a respectiva capacidade econômica. E esse levantamento vai ao encontro daquilo que o § 1 do artigo 145 da CF/88 estabelece. Ou seja, pelo preceito constitucional, mesmo que a lei defina o individuo como sujeito passivo de uma relação tributaria, investindo-o de capacidade contributiva, se ele não apresentar capacidade econômica suficiente para arcar com determinado tributo, sem que haja o comprometimento de seu sustento e de sua família, este devera ser graduado de acordo com tal capacidade. A individualização do imposto conforme a capacidade econômica segue, pois, esta tendência.

As distinções acima apresentadas são imprescindíveis no momento da delimitação do sujeito passivo, do fato gerador e das alíquotas a serem eleitas, no que tange à busca de uma tributação cada vez mais justa, motivo este que faz a presente pesquisa trabalhar com essas distinções durante todas suas observações.

CAPÍTULO 2 - IRPF, PROGRESSIVIDADE E MENSURAÇÃO AO RESPEITO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1. IMPOSTO DE RENDA NO MUNDO

Até a Idade Média, a riqueza do mundo estava majoritariamente concentrada em terras. Com o desenvolvimento do comércio na Europa, aparece em Florença, no século XV, aquilo que pode ser reconhecido como o primeiro imposto efetivo sobre a renda, o *catasto*. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015)²⁴

Inicialmente, o *catasto* não possuía caráter progressivo e era formado somente por uma alíquota, todavia, não demorou muito para que o fisco florentino incorporasse alíquotas progressivas ao imposto, que passou a ser denominado de *scala*.

Mais tarde, no final do séc. XVIII, a Inglaterra se via ameaçada por Napoleão, o que a obrigava a recolher tributos a fim de se financiar para guerra. Nesse cenário, em 1798, William Pitt, primeiro-ministro britânico à época, propôs ao parlamento inglês a criação de um imposto geral sobre todas as rendas mais importantes, que acabou sendo aprovado ao final daquele mesmo ano, passando a ser cobrado no ano seguinte. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015B)²⁵

Nos Estados Unidos, em meados do século XIX, alguns estados sulistas já haviam instituído imposto sobre salários, vencimentos e honorários, enquanto nos estados nortistas existia imposto sobre capital e sobre a propriedade. Em 1861, foi instituído um imposto de âmbito federal sobre rendas pessoais, que começou a ser cobrado em 1862, a uma taxa fixa de 3%, com isenção pra quem recebia até 800 dólares

²⁴Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

²⁵Em 3 de dezembro de 1798, na Câmara dos Comuns, Pitt foi defender a instituição do imposto de renda com os seguintes dizeres: “Na última sessão, aqueles que reconheceram quanto é importante levantar uma considerável parte das contribuições no decorrer do ano, limitaram a criticar os impostos já fixados, taxando-os de injustos e facilmente fraudáveis. Na realidade, parece que os resultados da arrecadação não corresponderam à expectativa, mas isso se deve não a um erro de cálculo dos nossos recursos nem a um exagero na avaliação da nossa riqueza, mas ao fato de se ter tornado muito fácil alterar a lei e por se ter procurado tornar a arrecadação a menos opressiva possível. Não obstante, os resultados obtidos satisfizeram plenamente à nossa expectativa no tocante aos benefícios decorrentes da medida e animamos a permanecer nos mesmos princípios. Deveríamos tomar por norma, antes de tudo, procurar, por meio de uma aplicação justa e rigorosa da lei, levantar a quota de um décimo que os impostos se propõem obter. Para isso, proponho que se ponha de lado uma crítica baseada exclusivamente nos impostos já em vigor e que se imponha um imposto geral sobre todas as fontes de rendas mais importantes.”<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-mundo>

anuais. Em 1863, foram incluídas alíquotas progressivas: 3% para renda entre 600 e 10.000 dólares e 5% para renda superior a 10.000 dólares. No último ano da guerra de secessão, em 1865, a tabela progressiva foi alterada: 5% para renda entre 600 e 5.000 dólares e 10% para rendas maiores que 5.000 dólares (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015B).

Após sofrer várias críticas de industriais e agricultores, o imposto de renda foi extinto em 1872 nos Estados Unidos, sendo somente em 1894 novamente aprovado no congresso americano, quando passou a atingir as rendas pessoais que fossem superiores a 4.000 dólares, a uma alíquota fixa de 2%. Inconformados com o retorno do imposto de renda, os contribuintes recorreram até a Suprema Corte, que o declarou inconstitucional por se tratar de um tributo direto não repartido de acordo com a população de cada estado americano.

Com a declaração de inconstitucionalidade pela Suprema Corte, o imposto de renda não foi mais instituído até o fim da primeira década do século XX. Com muito esforço do governo de William Taft, que começou um movimento em 1909, para mudar a Constituição, o congresso americano acabou aprovando, em 1913, a Emenda Constitucional nº16, que deu ao Congresso o poder para impor e arrecadar impostos sobre a renda, de qualquer proveniência, sem ser necessária a repartição entre os diversos estados americanos ou levar em conta qualquer censo ou enumeração. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015B)²⁶

Na Alemanha, após a percepção da exitosa experiência inglesa, foi, em 1891, instituído um imposto pessoal sobre as rendas profissionais, mobiliárias, imobiliárias e provenientes de exercício de profissões liberais. As alíquotas eram progressivas e escalonadas de 0,6% para rendas até 1.050 marcos a 4% para rendas superiores a 200.000 marcos. Desde aquela época, a declaração de rendimentos na Alemanha já era bastante detalhada e sofria muitas críticas por se aprofundar em informações minuciosas sobre o contribuinte e seus rendimentos. Era administrado pelos estados alemães até 1920, mas passou a ser cobrado pelo governo central, após o país se encontrar em séria crise financeira após o fim da Primeira Guerra Mundial (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015B).

²⁶ A Emenda Constitucional nº 16 dos Estados Unidos prevê que: "O Congresso terá o poder para impor e arrecadar impostos sobre as rendas, seja qual for a proveniência destas, sem distribuí-los entre os diversos Estados ou levar em conta qualquer recenseamento ou enumeração" Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-mundo>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

Na França, após as primeiras tentativas de criação do imposto de renda por meio do *dixième* e do *vingtième*, em 1710 e 1749, respectivamente, e outras posteriores, como em 1871, com a criação do imposto sobre a renda de valores mobiliários, somente foi aprovado de fato um imposto geral sobre a renda em 1916, após a eclosão da Primeira Guerra Mundial. Tratava-se de um imposto cedular, dividido em oito cédulas, conforme a origem dos rendimentos, combinado com um imposto complementar progressivo. Esse sistema francês influenciou o modelo de imposto de renda de pessoa física adotado no Brasil menos de 10 anos depois (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015B).

2. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF) NO BRASIL

Conforme registra Castro (2014), a primeira legislação brasileira que tratou de um tributo próximo à ideia de imposto de renda, todavia, com outro nome, foi o art. 23 da Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, no segundo reinado, que impunha um imposto progressivo sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos, conforme transcrito:

Art. 23: Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei. § 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte:

De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento
De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento
De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento
De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento
De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento
De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento
De 6:000\$000 a 7:000\$000 8 por cento
De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento
De 8:000\$000 para cima 10 por cento.

§ 2º. Ficão exceptuados da regra estabelecida no paragrapho antecedente os vencimentos das praças de pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha.

§ 3º. Na palavra vencimentos se compreendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Publicas.

§ 4º. O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.” A reação frente ao imposto foi muito negativa e ele foi logo suprimido.

Segundo Castro (2014), a necessidade de recursos gerada pela Guerra do Paraguai (1864-1870) fez com que o governo imperial lançasse duas novas imposições tributárias por meio da Lei 1.507, de 26 de setembro de 1867. Foram criados, então, um imposto pessoal relacionado à propriedade de imóvel, previsto no art. 10 da lei, e um imposto sobre os vencimentos públicos, previsto no art. 22 da lei, que foi extinto e

retomado várias vezes até sua extinção definitiva da década de 1910.

Já no período republicano, em dezembro de 1922, com forte influência de Rui Barbosa, primeiro Ministro da Fazenda na República, o imposto de renda foi instituído no Brasil através do art. 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício do ano de 1923.²⁷

Com o passar do tempo e após algumas modificações, o imposto de renda acabou ganhando importante representatividade econômica no país e em 1943 sua arrecadação ultrapassou, pela primeira vez, a arrecadação gerada pelo imposto sobre consumo. Em 1944, passa a vigorar alíquota única de 20%, chegando a um maior patamar em 1948, quando atingiu os 50%.

Relata Castro (2014), que no exercício de 1962, o limite de isenção foi fixado em 24 vezes o salário mínimo mensal mais elevado do país e o número de alíquotas da tabela era de dezessete, o maior da história. Já nos exercícios de 1963 a 1965 vigorou a alíquota máxima mais elevada da história do IRPF, que foi de 65%.

Em 1976, foi instituída a declaração com desconto simplificado²⁸. No exercício de 1977, ano-base de 1976, por força do Decreto-lei nº 1.493/1976, o contribuinte pôde abater da renda bruta as despesas efetivamente realizadas com o aluguel da sua residência, até o limite anual de Cr\$7.200,00.

A declaração do exercício de 1989, ano-base de 1988, foi a última com os rendimentos tributáveis e as deduções classificados em cédulas, de A até H, divisão que vinha desde o exercício de 1926.

Relata Castro (2014) que no exercício de 1991 a então Secretaria da Receita Federal (SRF) instituiu pela primeira vez o preenchimento da declaração em meio

²⁷ Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. (...). Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

²⁸Sobre o desconto simplificado: “A opção pelo desconto simplificado implica a substituição de todas as deduções admitidas na legislação tributária, correspondente à dedução de 20% do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, limitado a R\$ 15.880,89 (quinze mil, oitocentos e oitenta reais e oitenta e nove centavos). Não necessita de comprovação e pode ser utilizado independentemente do montante dos rendimentos recebidos e do número de fontes pagadoras. O valor utilizado a título de desconto simplificado não justifica variação patrimonial, sendo considerado rendimento consumido. (Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art.10, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, alterada pela Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011; Instrução Normativa RFB nº 1.545, de 3 de fevereiro de 2015, art. 3º, §§ 1º e 3º)”. Disponível em: <https://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2015/perguntao/assuntos/desconto-simplificado.htm>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

magnético e, anos mais tarde, em 1997 foi instituída no país a entrega da declaração de ajuste anual pela internet. A partir de 1998, a legislação do IRPF passou a ser mais concisa e estável, com a estrutura de apuração do rendimento tributável, das deduções e do imposto devido muito próxima ao que é feito atualmente.

3. IMPORTÂNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

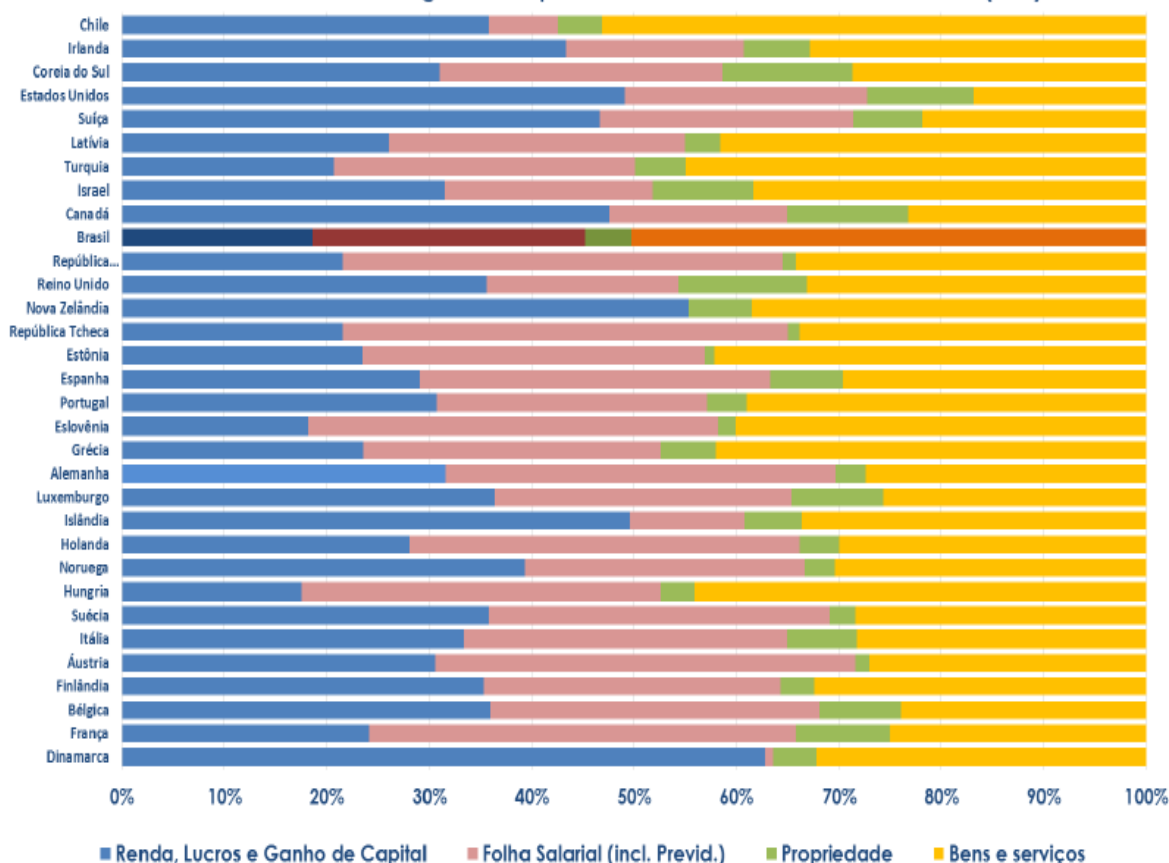
Segundo dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE, utilizados pela própria Receita Federal brasileira, no seu estudo Carga Tributária no Brasil²⁹, o Brasil era no ano de 2015 o país que menos tributava renda, dentre os 34 países analisados pela OCDE.

Enquanto na Dinamarca, 29,2% do Produto Interno Bruto- PIB era originado da tributação sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital, esta mesma tributação alcançava a importância de somente 5,9% ante todo o PIB brasileiro. Em relação a sua carga tributária total, o Brasil foca somente 19,97% de sua tributação sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital, enquanto a Dinamarca possui mais de 60% de toda sua tributação focada na Renda, Lucro e Ganho de Capital.

Por outro lado, o Brasil está entre os países que mais tributam de forma indireta no mundo, estando sua carga tributária, quando analisada por base de incidência, focada principalmente na tributação do consumo de bens e serviços como demonstrado abaixo.

²⁹Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

Gráfico 08 - Carga Tributária por Base de Incidência - Brasil e Países da OCDE (2015)



Como apontado por Gassen e Sales D’Araújo (2013), é preocupante o fato de o Brasil tributar indiretamente o consumo, e não utilizar a tributação na renda e no patrimônio de forma significativa. Isso porque quando se tributa o consumo indiretamente, você repercute economicamente toda a tributação da cadeia produtiva ao consumidor final, não fazendo a tributação qualquer distinção acerca da capacidade contributiva desse consumidor. Tal foco exacerbado na tributação no consumo no Brasil faz com que tenhamos uma matriz tributária regressiva, ou seja, que tributa mais quem ganha menos. O que não é desejável do ponto de vista da justiça social.

Tributando o patrimônio e a renda, o que se dá por meio da tributação direta, consegue-se analisar as características pessoais do contribuinte, permitindo uma tributação do cidadão de forma mais justa, conforme sua capacidade econômica, seus dependentes e seus gastos.

Nesse sentido, comentam Gassen e Sales D’Araújo (2013, p.223):

Como visto, das bases de incidência dos tributos, a que incide sobre o consumo representa, atualmente, a parcela mais significativa da carga tributária no Brasil, diferenciando-se da tendência observada nos países desenvolvidos, que tributam mais a renda. Tais dados são corroborados por estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), que apontam a

tributação sobre o consumo como a principal fonte arrecadadora de nosso país. Em segundo lugar, encontra-se a tributação sobre os salários, qual seja, o Imposto de Renda, a Contribuição Previdenciária e a Contribuição Sindical. Por fim, a tributação sobre o capital e outras rendas. Ademais, observa-se que no Brasil a distribuição do ônus tributário não se dá de modo homogêneo. Estudos do IPEA têm demonstrado que o Sistema tributário brasileiro tribute proporcionalmente mais os mais pobres, sendo, portanto, marcado pela regressividade dos impostos. Tomando como base o salário mínimo, por exemplo, observa-se que as famílias com renda de até dois salários mínimos pagam 48,8% da sua renda em tributos. Já as famílias com renda acima de 30 salários mínimos pagam aproximadamente 26,3%, poupando relativamente mais. Assim, basicamente, o contribuinte destinou, em média, 132 dias do ano comercial para o pagamento de tributos. Os cidadãos mais pobres, no entanto, trabalharam o equivalente a 197 dias, enquanto cidadãos mais ricos aportariam 106 dias, comparativamente. Em termos absolutos, portanto, a carga tributária incidente sobre as famílias de baixa renda é relativamente mais alta, reduzindo significativamente seu poder de compra e, com isso, desrespeitando o princípio da capacidade contributiva e afetando diretamente o mínimo existencial. O fato é que os países em desenvolvimento seguem a tendência de concentrar suas arrecadações nos tributos embutidos no preço final das mercadorias e serviços, isto é, tributam mais o consumo da população. Ocorre que, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, urge a viabilização de melhoria do sistema de acordo com as necessidades econômico-sociais de sua população. Conforme aqui ficou demonstrado, o Brasil apresenta uma matriz tributária altamente regressiva, na qual as pessoas com menor capacidade contributiva arcam com a maior parte dos tributos arrecadados em nosso país. Isso se dá, em boa parte, devido à importância dada à incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços. Em geral, esse tipo de tributação não considera a capacidade contributiva do indivíduo para efeitos de tributação, o que acaba por ser responsável pela maior parte do ônus atribuído às camadas menos abastadas de nossa população. Tal constatação significa dizer que, em certa medida, os problemas de distribuição de renda no Brasil são frutos de uma matriz tributária regressiva. (...) Combater as distorções causadas pela atual estrutura fiscal deve ser prioridade na agenda de nossa nação, uma vez que a busca pela justiça social passa, necessariamente, pela realização da justiça tributária. No entanto, tal objetivo só pode ser atingido hoje por intermédio de uma profunda mudança na estrutura da tributação, que proporcione uma melhor distribuição dos tributos existentes, principalmente aqueles incidentes sobre o consumo.

No cenário acima desenhado, com os dados analisados, resta evidente que o Brasil utiliza pouco a base de incidência na renda, com relação ao restante de sua carga tributária. Do ponto de vista sistêmico da carga tributária, essa escolha de tributação excessivamente maior no consumo e menor na renda e no patrimônio gera injustiças evidentes, visto que torna a matriz tributária regressiva, onerando mais quem menos ganha, conforme comentado por Gassen e Sales D'Araújo no excerto acima.

Dessa forma, seria interessante reformar a matriz tributária brasileira, passando a cada vez mais tributar diretamente a renda e o patrimônio, e tributar cada vez menos indiretamente o consumo. Quanto mais progressiva a matriz tributária, tributando mais, quem ganha mais, mais facilmente se concretiza a justiça distributiva. Dessa

perspectiva, a utilização do IRPF é fundamental para a construção de um país cada vez mais justo.

Para que esse aumento da importância da tributação brasileira na renda possa ocorrer de forma devida e sustentável, necessário é analisarmos como se estrutura essa tributação da renda atualmente. É exatamente esse estágio atual da tributação brasileira na renda que essa pesquisa pretende analisar, mensurando a capacidade contributiva do brasileiro no IRPF. Para tanto, dentre os passos a serem dados, será necessário nos aprofundarmos mais no conceito de progressividade.

4. PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Como explica Castro (2014, p.56) a progressividade diz respeito a quem suporta a carga tributária, sendo, portanto, tema fundamental a ser tratado na formação e modificações realizadas na matriz tributária de um país. Consiste em um conceito econômico, mas que envolve questões importantes de filosofia moral ou ética, visto que, conforme pontua Castro (2014, p.56), “os economistas não podem estabelecer quais pessoas são mais merecedoras no contexto da sociedade”.

Para se explicar a progressividade, faz-se necessário compreender como se fundamenta os princípios de equidade relacionados ao fenômeno tributário. Neste sentido, explica Castro (2014), considera-se que um tributo é progressivo se a alíquota média (também chamada de alíquota efetiva) atribuída a uma "unidade tributável" aumenta na medida em que cresce sua renda. Isso significa, explica o autor, que uma unidade com maior renda não só paga mais tributo, mas também perde uma parcela maior de sua renda pagando o imposto, conforme elucidado matematicamente abaixo (CASTRO, 2014, p.57):

Matematicamente, se o tributo pago por uma unidade que possui renda x for escrito como $t(x)$, de forma que $t(x)$ seja a estrutura do imposto, a definição será:

$t(x)$ é progressivo $\Leftrightarrow \frac{t(x)}{x}$ cresce à medida que x cresce.

Decorre que o tributo será regressivo se a alíquota média decresce com o aumento da renda e proporcional ou neutro se a alíquota média se mantém constante.

Se $t(x)$ for derivável, como se costuma admitir por conveniência analítica, o critério de progressividade estrita será:

$$\frac{d}{dx} \left[\frac{t(x)}{x} \right] > 0 \text{ para todo } x > 0. \quad (1)$$

e para progressividade fraca será:

$$\frac{d}{dx} \left[\frac{t(x)}{x} \right] \geq 0 \text{ para todo } x > 0. \quad (2)$$

A última definição inclui o caso do tributo proporcional ou neutro, para o qual a derivada da alíquota média se iguala a zero e também o caso em que a tributação incide somente a partir de um determinado valor e sendo estritamente progressiva a partir de então.

Segundo o princípio da equidade horizontal, todos os iguais devem ser tratados isonomicamente, isto é, em termos tributários, como explica Castro (2014), unidades tributárias em circunstâncias idênticas devem ser tributadas da mesma forma. Como se percebe, isoladamente, em um modelo simples, somente a equidade horizontal não justificaria a progressividade dos tributos. Todavia, a equidade horizontal é uma regra de justiça de enorme importância para a legislação e para as Administrações Tributárias, pois ela assegura que nem a lei e nem o Fisco tratarão o contribuinte de forma discriminatória (CASTRO, 2014) De modo que, uma lesão à equidade horizontal no âmbito do imposto de renda causa um sentimento claro de injustiça, que deve ser devidamente afastado do sistema tributário.

Complementando a ideia de igualdade na tributação, em conjunto com a equidade horizontal, utiliza-se o princípio da equidade vertical, que prescreve o tratamento desigual para os desiguais. Como explica Castro (2014), é a partir desse princípio mais genérico que os economistas têm, tradicionalmente, utilizado outros dois diferentes princípios para avaliar como a carga tributária deve ser alocada: 1) o princípio do benefício e 2) o princípio da capacidade de pagamento.

Como anteriormente explicado³⁰, o princípio do benefício (custo-benefício) enxerga os tributos como sendo uma troca pelos bens e serviços que os cidadãos recebem do governo. Assim, segundo o custo-benefício, o problema de distribuir a carga se resume a avaliar o quanto cada cidadão se beneficia dos serviços estatais. Como norteador da política tributária, aponta Castro (2014), esse princípio traz consigo dois sérios problemas: a) um de ordem operacional, visto que para muitos bens públicos, como a defesa nacional, por exemplo, é muito difícil avaliar o quanto cada indivíduo (ou grupos de indivíduos) se beneficia de sua provisão; b) o outro diz respeito a sua pouca utilidade em estabelecer um papel redistributivo ao Estado.

³⁰Vide tópico 4 do capítulo 1.

No que tange ao princípio da capacidade de pagamento, entende-se que a carga tributária deve ser suportada com base em quem tem mais capacidade para pagar os tributos. Nesse sentido, é plausível, comenta Castro (2014), que uma unidade monetária retirada de alguém por meio do tributo, signifique menos sacrifício para o indivíduo de maior renda. Assim, a tributação é compreendida enquanto um equalizador do sacrifício de contribuir com o Estado, onde os tributos devem aumentar de acordo com a renda do cidadão.

Conforme explica o autor, dada uma função de utilidade de renda côncava e crescente para todas as unidades de renda, o critério de mesma perda de utilidade para todos implica no acréscimo mais que proporcional dos tributos ao longo da escala de renda. Segundo Castro (2014), esse princípio não nos ajudaria a determinar o quão rápido os tributos devem aumentar com o aumento da renda e não serviria como guia operacional para a implantação da progressividade dos tributos, apesar de ser o mais forte argumento a seu favor.

Segundo o autor, um raciocínio mais atual e consistente em defesa da progressividade da tributação baseia-se em seu efeito estabilizador na macroeconomia, uma vez que se a renda total aumenta, a receita tributária acaba aumentando mais que proporcionalmente, possibilitando ao governo novas opções de políticas de combate à desigualdade e melhoria dos serviços públicos. Por fim, comenta o Castro (2014, p.58) que “um argumento amplamente aceito para se ter um certo grau de progressividade no imposto sobre a renda é que ele compensa a regressividade de outros tributos no contexto de todo o sistema tributário”.

Assim, como uma das consequências da definição de progressividade (alíquota média crescente com a renda) é a incidência desigual do imposto (grava mais fortemente as rendas mais altas), então um tributo progressivo exerce um efeito equalizador na distribuição de renda, sendo que esse efeito equalizador é também conhecido como efeito redistributivo do imposto, o que é absolutamente importante em uma sociedade que persegue a justiça social, buscando proporcionar a todos seus cidadãos os bens e direitos básicos necessários a uma vida minimamente digna.

Feitos os comentários sobre a progressividade, uma tarefa importante para os formuladores de políticas públicas e reformas tributárias é avaliar a progressividade do sistema tributário e dos tributos existentes, a ver se ela auxilia de forma devida o respeito à capacidade contributiva. No presente trabalho, faremos esta análise da perspectiva do imposto de renda pessoa física.

5. A MENSURAÇÃO DO RESPEITO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O objetivo principal do presente trabalho, como já anunciado anteriormente, consiste em mensurar o quão (des) respeitada vem sendo a capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do IRPF. Realizados e explicados os acordos conceituais de matriz tributária, capacidade contributiva, capacidade econômica e progressividade, bem como explanada a importância distributiva do imposto de renda, como uma das ferramentas mais importantes para concretização da justiça social, faz-se necessário agora tentarmos calcular a mencionada mensuração de forma objetiva.

A fim de realizarmos a mensuração pretendida, em primeiro lugar, é importante mencionar que para seguirmos o conceito de capacidade contributiva que a pesquisa adotou no capítulo primeiro, fundamentado tanto no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, como no conceito do autor Lodi Ribeiro, faz-se necessário criarmos um parâmetro de mínimo existencial, tendo em vista que para o referido conceito, o cidadão somente pode ser tributado, após lhe serem assegurados os bens básicos necessários para se viver. Neste sentido, a presente pesquisa só admitirá que um cidadão pode ser tributado após ter atingido um patamar de renda que lhe assegure a fruição desses bens necessários como saúde, educação, alimentação e outros.

Assim, o presente trabalho adotará como parâmetro de mínimo existencial, o salário mínimo necessário do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos - DIEESE. O trabalho adota o salário mínimo necessário do DIEESE, pois o salário mínimo necessário do DIEESE está de acordo com o que é previsto no inciso IV, do art. 7, da Constituição Federal:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo (...)

Nesse sentido, DIEESE fundamenta seu cálculo do salário mínimo necessário da seguinte forma³¹:

A constituição, promulgada em 5 de outubro de 1988, define o salário mínimo como aquele fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz

³¹Disponível em: <https://www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica2016.pdf>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

de atender às suas necessidades vitais básicas (do trabalhador) e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo. (Constituição Federativa do Brasil, art. 7º - IV). Para calcular o Salário Mínimo Necessário, o DIEESE considera o preceito constitucional de que o salário mínimo deve atender as necessidades básicas do trabalhador e de sua família e cujo valor é único para todo o país. Usa como base o Decreto lei nº 399, que estabelece que o gasto com alimentação de um trabalhador adulto não pode ser inferior ao custo da Cesta Básica de Alimentos.

Necessário pontuar que, após a apresentação da mensuração, serão feitas algumas análises propositivas sobre os resultados obtidos, onde constarão também alguns comentários acerca da metodologia utilizada pelo DIEESE para alcançar o valor do salário mínimo necessário do brasileiro. Analisaremos a metodologia de forma detalhada e avaliaremos as críticas existentes sobre ela.

Fundamental registrar ainda que o salário mínimo necessário utilizado como parâmetro de mínimo existencial neste primeiro momento será o referente ao ano de 2012, ano no qual a RFB começou a divulgar o relatório “Grandes Números do IRPF”, que nos permitem, com os dados disponibilizados, fazer a pretendida mensuração.

Naquele ano de 2012, o salário mínimo necessário correspondeu ao valor de R\$ 2.463,80, que é a média dos valores mensais de salário mínimo necessário calculados pelo DIEESE para o ano de 2012. Somente a título de comparação, o salário mínimo oficial daquele ano era de R\$ 622,00³².

Dezembro	R\$ 2.561,47
Novembro	R\$ 2.514,09
Outubro	R\$ 2.617,33
Setembro	R\$ 2.616,41
Agosto	R\$ 2.589,78
Julho	R\$ 2.519,97
Junho	R\$ 2.416,38
Mai	R\$ 2.383,28
Abril	R\$ 2.329,35
Março	R\$ 2.295,58
Fevereiro	R\$ 2.323,21
Janeiro	R\$ 2.398,82

³²Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

Encontrado o valor de R\$ 2.463,80, enquanto o valor mínimo necessário para permitir a fruição dos bens necessários ao cidadão em 2012, vale tecer alguns comentários acerca da metodologia adotada pelo DIEESE para se chegar ao cálculo do salário mínimo necessário.

5.1 Metodologia DIEESE

Como já apontado anteriormente, o DIEESE fundamenta sua metodologia³³ do salário mínimo necessário na Constituição, inc. IV, do art. 7º, que define o salário mínimo como aquele fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender às suas necessidades vitais básicas (do trabalhador) e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo.

Assim, objetivando calcular o Salário Mínimo Necessário, o DIEESE considera o preceito constitucional de que o salário mínimo deve atender as necessidades básicas do trabalhador e de sua família e cujo valor é único para todo o país. Ou seja, o DIEESE calcula o salário mínimo necessário, com os parâmetros que deveriam ser respeitados para o cálculo do salário mínimo oficial.

Utiliza como diretriz o Decreto lei nº 399, que estabelece que o gasto com alimentação de um trabalhador adulto não pode ser inferior ao custo da Cesta Básica de Alimentos. Importante ressaltar que a família considerada para o cálculo é composta por 2 adultos e 2 crianças, que, por hipótese, consomem como 1 adulto.

O DIEESE explica que utiliza o custo da maior cesta básica, entre as 27 capitais que pesquisam a Cesta Básica de Alimentos e, multiplicando-se por 3, obtém-se o gasto alimentar de uma família. Conforme Pesquisa de Orçamento Familiar (POF), realizada pelo DIEESE, no município de São Paulo, em 94/95, a alimentação representa 35,71% das despesas das famílias do Estrato 1.

Comparando-se o custo familiar da alimentação (a maior ração multiplicada por 3), com a parcela orçamentária das famílias de baixa renda (35,71%), pode-se inferir o orçamento total, capaz de suprir também as demais despesas como habitação, vestuário, transporte etc. Desta forma, pode-se resumir o cálculo do Salário Mínimo Necessário da seguinte maneira:

³³ A metodologia do DIEESE está disponível nesse link: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em 5 de outubro de 2018.

$$\begin{aligned} \text{C.F.A.} &= 3 (\text{C. C.}) \\ \text{C.F.A./X} &= 0,3571/1,00 \\ 0,3571\text{X} &= \text{C.F.A.} \\ \text{X} &= \text{C.F.A./0,3571} \\ \text{X} &= 3 (\text{C. C.})/0,3571 \end{aligned}$$

Onde: C.F.A. = Custo Familiar de Alimentação e C.C. = Custo da Cesta Básica de maior valor.

Como o salário mínimo necessário do DIEESE foi escolhido como um dos pontos principais de nosso trabalho, é importante esclarecer algumas críticas que o cálculo do salário mínimo necessário do DIEESE sofre.

Uma das maiores críticas que o cálculo do salário mínimo necessário do DIEESE sofre é de usar como parâmetro o valor que seria necessário para suprir as necessidades não só do trabalhador, mas de sua família. Segundo essa crítica, o valor do mínimo existencial deveria ser calculado de forma individualizada para cada cidadão.

No que diz respeito ao que essa pesquisa se propõe, calcular o (des) respeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva, essa crítica não se aplica, visto que o princípio que procuramos respeitar se encontra originado na sistemática constitucional. Portanto, nada mais coerente que utilizarmos, para tanto, o que a Constituição entende enquanto salário mínimo.

Partindo-se dessa última afirmação, poder-se-ia contestar o motivo de a pesquisa, então, não ter utilizado o salário mínimo oficial como parâmetro, que supostamente também estaria calculado conforme os mesmos preceitos constitucionais nos quais se funda o cálculo do salário mínimo necessário do DIEESE.

A resposta é que o cálculo atual do salário mínimo oficial não tem respeitado o que a Constituição prevê. Basta analisarmos o valor da cesta básica que atingiu R\$ 304,90 em dezembro de 2012 em São Paulo, em um ano onde o salário mínimo era de R\$ 622,00. Vendo de ótica de horas trabalhadas, o DIEESE explica que, em dezembro de 2012, a jornada de trabalho necessária para a compra dos alimentos essenciais por um trabalhador remunerado pelo salário mínimo, na média das capitais pesquisadas foi de 93 horas e 54 minutos. Tal como mostra o DIEESE, lógica similar poderia ser utilizada quando se compara o custo da cesta e o salário mínimo líquido, ou seja, após o

desconto referente à Previdência Social. Esta relação correspondia a 46,39% em dezembro de 2012³⁴.

Portanto, somente a necessidade básica de alimentação já consumiria quase metade do valor do salário mínimo oficial do trabalhador, ou de suas horas trabalhadas, tornando-se evidente que o restante não seria suficiente para suprir suas outras necessidades e as de sua família.

Outra crítica que poderia ser feita à metodologia apontada seria a do dado da Pesquisa de Orçamento Familiar – POF (feita pelo IBGE), utilizada pelo DIEESE. Segundo consta da informação contida no site do DIEESE³⁵, conforme foi acima relatado, a pesquisa estaria utilizando a POF de 94/95, para calcular em sua fórmula, qual seria o gasto mensal de uma família de baixa-renda com alimentação. Na POF de 94/95 feita em São Paulo, esse valor consistiria em 35,71% dos gastos totais de uma família de baixa renda paulista.

Desta maneira, poder-se-ia haver alguma crítica no sentido que de 94/95 para 2019, haveria uma alteração na importância do gasto de alimentação das famílias de baixa renda, se comparado com os gastos dessas famílias atualmente. Essa é sim uma crítica que deve ser levada em consideração.

Atualmente, a POF é feita em todo o Brasil, e o DIEESE poderia adotar uma dimensão do gasto familiar com alimentação que fosse mais abrangente que o gasto de São Paulo. Ademais, já foram realizadas várias Pesquisas de Orçamentos Familiares pelo IBGE após 94/95, podendo o DIEESE fundamentar seu cálculo de Salário Mínimo Necessário sempre na que estivesse mais próxima ao mês pesquisado. Portanto, é de se assumir que existe sim alguma distorção nos valores que o DIEESE apresenta, o que inclui os cálculos feitos para o ano de 2012, utilizados nesta pesquisa, e isso deve ser evidenciado ao leitor.

Todavia, é de se relatar que se entende aqui que a distorção existente não é significativa, visto que em se tratando de famílias de baixa renda, não houve tanta variação na importância do gasto familiar com alimentação de 94/95 ao longo dos anos. Prova disso é que na POF de 2002/2003³⁶ o gasto médio da família brasileira do Estrato 1, de menor renda, correspondia a 32,68% do orçamento familiar. Desta forma, houve

³⁴Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/2012/201212cestabasica.pdf>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

³⁵Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em 5 de outubro de 2018.

³⁶Disponível em: <https://ww2.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/19052004pof2002html.shtm>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

somente uma variação 3,03% em relação ao gasto de 94/95 de uma família de São Paulo. Entretanto, repisa-se, há sim uma distorção, mesmo que pequena.

Outra crítica que poderia ser feita ao cálculo do salário mínimo necessário diz respeito ao fato de o DIEESE se pautar não pela necessidade adequada em si do cidadão, mas sim pelo consumo observado das famílias. Não seria um parâmetro pautado pelo quanto a família de baixa renda consome de comida, habitação e etc, mas o quanto que um trabalhador qualquer precisaria para suprir esses gastos de forma adequada. Explica-se.

Suponha que uma família de baixa renda gaste por mês, R\$ 300,00 com alimentação. Pode ser que esse valor não seja o suficiente para uma alimentação adequada, mas representa o que essa família consegue gastar por mês com alimentação. O cálculo do DIEESE tenta mapear o valor necessário para o acesso dos bens básicos, que permitam a sobrevivência. Não se tratam de valores suficientes para prover uma alimentação adequada, uma moradia adequada, uma educação adequada e etc.

É provável que exista possibilidade de se mensurar o quanto seria o valor necessário para uma alimentação adequada, para uma moradia adequada e etc. A questão é que esses valores certamente seriam absolutamente discutíveis, pois haveria muita discordância sobre o que seria um parâmetro adequado de alimentação, de habitação, de vestuário, de educação e etc.

Ademais, é necessário dizer também que esses valores ideais seriam seguramente mais altos que o calculado pelo salário mínimo do DIEESE, visto que o valor do DIEESE é calculado para famílias de baixa renda, estando preocupado com o mínimo existencial e não com o mínimo ideal.

Tendo em vista que os números observados apontam que ainda estamos bastante distante de atingirmos o mínimo existencial para todos os brasileiros, entende-se aqui ser mais adequado dar um passo de cada vez. Motivo pelo qual observamos os valores necessários à sobrevivência, para depois, futuramente, analisarmos os valores necessários a uma sobrevivência ideal, adequada ou digna.

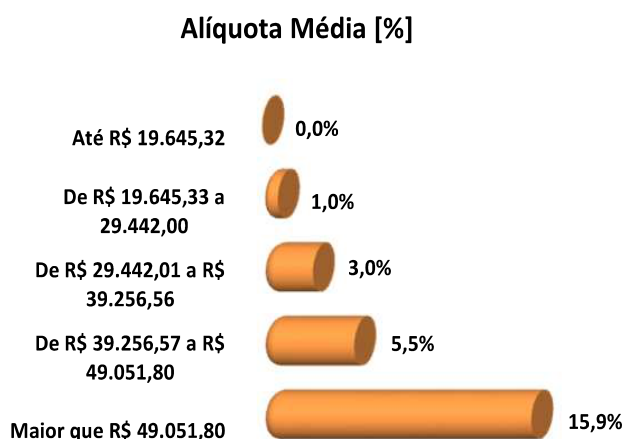
5.2 ICC, fórmulas e mensuração.

Após realizados os devidos comentários sobre o salário mínimo necessário do DIEESE e sua metodologia, analisaremos agora, de acordo com as declarações de IRPF de 2012³⁷, qual índice de capacidade contributiva os brasileiros alcançaram naquele ano.

Importante lembrar, como mencionado anteriormente no primeiro capítulo, quando da diferenciação entre capacidade econômica e capacidade contributiva, que a pesquisa respeitará essa distinção. Nesse sentido, é necessário registrar que a mensuração da capacidade contributiva será observada no momento pré-tributação e pós-tributação, de modo a restar evidenciado o quanto do (des) respeito à capacidade contributiva é influenciado pela aferição de renda do brasileiro e o quanto é influenciado pela tributação do IRPF.

Relevante ainda comentar que, para ter uma análise mais detalhada da mensuração proposta, trabalharemos aqui com a análise utilizando as alíquotas nominais do IRPF para o ano-calendário de 2012 (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%) e as alíquotas efetivas, que são aquelas alíquotas que demonstram o que realmente foi tributado, após realizadas as deduções permitidas pela Receita.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota Nominal(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 19.645,32	ISENTO	-
De 19.645,33 até 29.442,00	7,5	1.473,40
De 29.442,01 até 39.256,56	15	3.681,55
De 39.256,57 até 49.051,80	22,5	6.625,79
Acima de 49.051,80	27,5	9.078,38



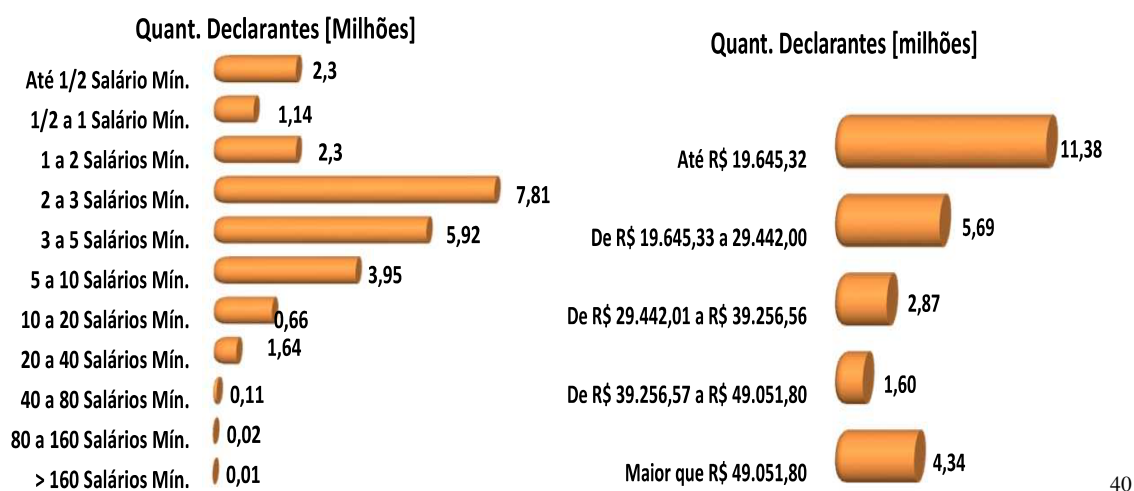
38

Dividiremos ainda os contribuintes analisados por faixa de alíquota e, em outro momento, por faixa de salário mínimo, como feito pela Receita Federal na divulgação

³⁷Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2012.pdf>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

³⁸<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2012.pdf>

dos relatórios anuais dos Grandes Números do IRPF³⁹. Essa segunda medida nos permite uma visão mais estratificada da mensuração, visto que a divisão por faixa de alíquota só nos permitiria dividir os contribuintes em 4 grupos. Na divisão que a Receita realiza por salário mínimo, ela divide o grupo de contribuintes em 11 faixas de renda distintas, graduadas pelo salário mínimo, que em 2012 era de R\$ 622,00.



Feitos estes comentários, passaremos a explicar as fórmulas utilizadas para realizar a mensuração do respeito à capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do IRPF.

Tendo em vista que a pesquisa adotou o salário mínimo necessário do DIEESE como parâmetro garantia do mínimo existencial do brasileiro, no valor de R\$ 2.463,80, considera-se que pessoas que recebem mensalmente abaixo de R\$ 2.463,80 têm déficit de capacidade contributiva. Somente pessoas que recebem mais que esse valor possuem capacidade contributiva e podem ser tributadas. Esse déficit ou essa capacidade de contribuição serão apurados por meio de um *Índice de Capacidade Contributiva-ICC*.

As fórmulas propostas para se mensurar a capacidade contributiva, por meio do mencionado índice, são simples, como exposto abaixo⁴¹:

³⁹<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2012.pdf>

⁴⁰<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2012.pdf>

⁴¹Cumpre registrar que o índice e as fórmulas aqui apresentados são influenciados pela Análise Jurídica da Política Econômica, desenvolvida pelo professor Marcus Faro de Castro (2009), que visa uma abordagem interdisciplinar do estudo do Direito no trato de questões economicamente relevantes para que as falhas existentes em uma análise estritamente jurídica possam ser mapeadas e solucionadas, otimizando, de tal feita, a fruição de direitos fundamentais por parte dos cidadãos. A Análise Jurídica da

Explicações preliminares

Índice de Capacidade Contributiva = icc

Renda Mensal = r

Salário Mínimo Necessário = smn

Alíquota = a

Dedução Progressiva = d^{42}

Alíquota Efetiva (média) = ae

Fórmula 1 – Em percentual, no momento pré-tributação

$$icc = r / smn$$

Fórmula 2 – Em percentual, no momento pós-tributação

1) Com alíquota nominal

$$icc = \frac{r - (a.r) + d}{smn}$$

2) Com alíquota efetiva

$$icc = \frac{r - (ae.r)}{smn}$$

Desta forma, a título de exemplo de como serão aplicadas as fórmulas, para uma pessoa que recebia R\$ 3.500,00 em 2012, temos que:

Fórmula 1 – Em percentual, no momento pré-tributação.

$$icc = r / smn$$

Política Econômica de Castro, todavia, possui uma metodologia própria que não foi seguida nesse trabalho.

⁴²A dedução progressiva aqui mencionada é um desconto que existe na tabela progressiva do IRPF, para impedir tributação muito distintas para pessoas que recebem valores muito próximos, mas que estão sob a incidência de alíquotas diferentes. Não se confunde com o desconto simplificado, nem com as deduções legais. Por exemplo, em 2012, uma pessoa que tinha renda mensal de R\$ 2453,50, seria tributada pela alíquota de 7,5%. Já uma pessoa que receberia 2453,51, seria tributada pela alíquota de 15%. Para impedir que estas duas pessoas que ganham praticamente o mesmo sejam tributadas distintamente, a tabela progressiva permitia em 2012 uma dedução progressiva de R\$ 122,78 para quem era tributado pela alíquota de 7,5% e de R\$ 306,8 para quem era tributado pela alíquota de 15%. Assim, em que pese estarem em alíquotas distintas, a dedução progressiva adequava a tributação para evitar distorções entre pessoas que ganham praticamente o mesmo, mas estão tributadas por alíquotas diferentes.

$$\text{icc} = 3.500/2463,8$$

$$\text{icc} = 1,42$$

$$\text{icc} = + 42\%$$

Fórmula 2 – Em percentual, no momento pós-tributação

1) Com alíquota nominal

$$\text{icc} = \frac{r - (a.r) + d}{\text{smn}}$$

smn

$$\text{icc} = \frac{3.500 - 22,5\%.3.500 + 552,15}{2.463,8}$$

$$\text{icc} = \frac{3.500 - 787,5 + 552,15}{2.463,8}$$

$$\text{icc} = + 32,5\%$$

2) Com alíquota efetiva

$$\text{icc} = \frac{r - (ae.r)}{\text{smn}}$$

smn

$$\text{icc} = \frac{3.500 - (5,5\%.3.500)}{2.463,8}$$

$$\text{icc} = + 34,24\%$$

Feitas as devidas explicações, cabe agora demonstrar como se deu a mensuração do Índice de Capacidade Contributiva para todos os brasileiros declarantes de IRPF em 2012.

Na tabela abaixo, foi feita a mensuração de todos os declarantes divididos por faixa de alíquotas do IRPF. Foi utilizada nesta tabela, a alíquota nominal.

TABELA 1 - ALÍQUOTA NOMINAL

Nº de declarantes	RENDA MENSAL	ICC Pré-Tributação	Alíquota e Dedução Progressiva	ICC Pós -Tributação	Varição dos Índices
11.376.866	Até R\$ 1637,11	-100% a - 33,55%	ISENTO	- 100% a - 33,55%	0%
5.687.373	R\$ 1637,11 a 2453,49	-33,55% a - 0,41%	- 7,5% + R\$ 122,78	- 33,55% a - 2,88%	- 2,47%
2.871.538	R\$ 2.453,50 a R\$ 3.271,38	-0,41% a + 32,77%	- 15% + R\$ 306,8	- 2,88% a + 25,31%	-2,47% a - 7,46%
1.598.482	R\$ 3.271,39 a R\$ 4.087,65	+ 32,77% a + 65,90%	- 22,5% + R\$ 552,15	+125,31% a + 50,99%	- 7,46% a -14,91%
4.339.597	> R\$ 4.087,65	> + 65,90%	- 27,5% + R\$ 756,53	> + 50,99%	≥ - 14,91%
TOTAL: 25.873.856	S. M. N DIEESE 2012= R\$ 2.463,80				

Na tabela abaixo, foi feita a mensuração de todos os declarantes divididos por faixa de salário mínimo. Foi utilizada nesta tabela a alíquota nominal.

TABELA 2 - ALÍQUOTA NOMINAL / SALÁRIO MÍNIMO

Nº de Declarantes	Renda mensal em salários mínimos	ICC Pré-Tributação	Alíquota e Dedução Progressiva	ICC Pós-Tributação	Variação dos Índices
2.304.850	Até R\$ 311,00 ½ SM	-100% a - 87,3%	ISENTO	-100% a -87,3%	0%
1.135.097	De R\$ 311 a R\$ 622 ½ a 1 SM	-87,3% a -74,75%	ISENTO	-87,3% a -74,75%	0%
2.303.448	De R\$ 622 a R\$ 1.244 De 1 a 2 SM	-74,75% a - 50,49 %	ISENTO	-74,75% a - 50,49 %	0%
7.810.867	De R\$ 1.244 a R\$ 1.866 De 2 a 3 SM	-50,49 % a -24,26 %	ISENTO/- 7,5% + R\$ 122,78	-50,49 % a - 24,96 %	- 0% a - 0,7%
5.921.821	De R\$ 1.866 a R\$ 3.110 De 3 a 5 SM	-24,26 % a + 26,22 %	- 7,5% + R\$ 122,78/ - 15% + R\$ 306,8	-50,49% a + 19,7%	- 0,7% a - 6,52%
3.954.445	De R\$ 3.110 a R\$ 6.220 DE 5 A 10 SM	+ 126,22% a 152,45 %	- 15% + R\$ 306,8/- 22,5% + R\$ 552,15/- 27,5% + R\$ 756,53	+ 19,7% a + 113,7%	- 6,52% a - 38,75%
1.643.370	De R\$ 6.220 a R\$ 12.440 DE 10 A 20 SM	+ 152,45% a + 404,9 %	- 27,5% + R\$ 756,53	+ 113,7 % a + 296,75%	-38,75% a -108,15%
657.984	De R\$ 12.440 a R\$ 24.880 DE 20 A 40 SM	+ 404,9 % a + 900,09 %	- 27,5% + R\$ 756,53	+ 296,75% a + 662,82%	- 108,15 % a - 237,27 %
114.380	De R\$ 24.880 a R\$ 49.760 DE 40 A 80 SM	+ 900,09% a +1.919,64%	- 27,5% + R\$ 756,53	+ 662,82% a +1.394,94%	- 237,27 % a - 524,7%
20.559	De R\$ 49.760 a R\$ 99.520 DE 80 A 160 SM	+ 1.919,64% a + 3.939,28%	- 27,5% + R\$ 756,53	+1.394,94% a + 2.859,19%	- 524,7% a - 1.080,09%
7.035	> R\$ 99.520 > 160 SM	> + 3.939,28 %	- 27,5% + R\$ 756,53	> + 2.859,19%	> - 1.080,09%
TOTAL: 25.873.856	S. M. N DIEESE 2012 = R\$ 2.463,80				

Na tabela abaixo, foi feita a mensuração de todos os declarantes divididos por faixa de alíquota nominal, utilizando-se a alíquota efetiva (média) respectiva.

TABELA 3 - ALÍQUOTA EFETIVA

Nº de Declarantes	Renda Mensal	ICC Pré-Tributação	Alíquota Efetiva	ICC Pós -Tributação	Varição dos Índices
11.376.866	Até R\$ 1637,11	-100% a -33,55%	ISENTO	-100% a -33,55%	0%
5.687.373	R\$ 1637,11 - 2453,49	-33,55% a -0,41%	1%	-34,21% a -1,41%	-0,66 % a - 0,99%
2.871.538	R\$ 2.453,50-R\$ 3.271,38	-0,41% a + 32,77%	3%	-34,21% a + 28,79%	- 0,99% a - 3,98%
1.598.482	R\$ 3.271,39-R\$ 4.087,65	+ 32,77%, + 65,90%	5,5%	+28,79 %, +56,78 %	- 3,98%, -9,12%
4.339.597	> R\$ 4.087,65	> + 65,90%	15,9%	> +34,8%	≥ -31,02 %
TOTAL: 25.873.856	S. M. N DIEESE 2012 = R\$ 2.463,80				

Na tabela abaixo, foi feita a mensuração de todos os declarantes divididos por faixa de salário mínimo, utilizando-se a alíquota efetiva (média) respectiva.

TABELA 4 - ALÍQUOTA EFETIVA / SALÁRIO MÍNIMO

Nº de Declarantes	Renda mensal em salários mínimos	ICC Pré-Tributação	Alíquota Efetiva	ICC Pós -Tributação	Varição dos Índices
2.304.850	Até R\$ 311,00 ½ SM	-100% a -87,37%	1,7%	-100% a -87,59%	0% a - 0,22%
1.135.097	De R\$ 311 a R\$ 622 ½ a 1 SM	-87,37% a -74,75%	0,1%	-87,38% a -74,8%	- 0,012% a - 0,025%
2.303.448	De R\$ 622 a R\$ 1.244 De 1 a 2 SM	-74,75% a - 49,5 %	0%	-74,75% a -49,5 %	0%
7.810.867	De R\$ 1.244 a R\$ 1.866 De 2 a 3 SM	-49,5 % a -24,26 %	0,1%	-49,55% a -25,03 %	- 0,05 % a - 0,07%
5.921.821	De R\$ 1.866 a R\$ 3.110 De 3 a 5 SM	-24,26 % a + 26,22 %	2%	-25,76% a + 23,7%	- 1,5% a - 2,52%
3.954.445	De R\$ 3.110 a R\$ 6.220 DE 5 A 10 SM	+ 26,22% a +152,45 %	7,5%	+ 10,27% a + 133,52%	- 9,46% a - 18,93%
1.643.370	De R\$ 6.220 a R\$ 12.440 DE 10 A 20 SM	+ 152,45% a + 404,9 %	15,1%	+ 114,33 % a +328,66%	-38,12% a -76,24%
657.984	De R\$ 12.440 a R\$ 24.880 DE 20 A 40 SM	+ 404,9 % a + 900,09 %	19,5%	+306,45% a + 712,9%	- 98,45 % a -196,9 %
114.380	De R\$ 24.880 a R\$ 49.760 DE 40 A 80 SM	+ 900,09% a +1.919,64%	22,2%	+ 685,64% a + 1.461,16%	- 224,18 % a - 448,36%
20.559	De R\$ 49.760 a R\$ 99.520 DE 80 A 160 SM	+1.919,64 % a + 3.939,28%	23,4%	+1.447,05 % a + 2.994,09%	- 472,59% a - 945,19%
7.035	> R\$ 99.520 > 160 SM	> + 3.939,28 %	22,8%	> + 3.083,31 %	> - 1.080,09%
TOTAL: 25.873.856	S. M. N DIEESE 2012 = R\$ 2.463,80				

Apresentada a mensuração nas quatro tabelas acima dispostas, cabe agora a análise dos resultados, para que em um momento posterior possamos pensar em eventuais reformas a serem realizadas no âmbito da tributação do IRPF.

6. COMENTÁRIOS SOBRE OS RESULTADOS

6.1 Os impactos da aferição de renda e os impactos da tributação na capacidade contributiva do brasileiro.

Como percebido Tabela 1 - Alíquota Nominal, acima, mais de 17 milhões de brasileiros declarantes do IRPF em 2012, não atingiram, no momento pré-tributação, renda equivalente ao salário mínimo necessário do DIEESE para aquele ano, o valor de R\$ 2.463,80. Ou seja, no universo de 25.873.856 declarantes do IRPF, mais de 65% destes não atingem, mesmo sem tributação alguma, o mínimo necessário a se viver no Brasil.

Importante ressaltar que os mais de 25 milhões de declarantes de IRPF em 2012 correspondem somente a pouco mais de 26% da População Economicamente Ativa - PEA⁴³ brasileira naquele ano que era de 96.720.023 pessoas. Neste sentido, comparando os declarantes que atingiram salário mínimo necessário para se viver, que ganham igual ou mais que R\$ 2.463,80 por mês, algo em torno de 8.809.619 de pessoas, com a PEA, percebemos somente 9,1 % da população economicamente ativa brasileira alcança o mínimo existencial. Ou, da perspectiva como esta pesquisa se propõe a analisar, somente 9,1% da população economicamente ativa brasileira possuiaria capacidade econômica suficiente em 2012 para contribuir com a Fazenda Pública, sem que isso significasse desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.

Portanto, atestamos que a distribuição de renda, analisada isoladamente, contribui sobremaneira para que o brasileiro tenha sua capacidade econômica afetada, não lhe permitindo estar apto a contribuir com o fisco sem ter o princípio da capacidade contributiva desrespeitado. Antes mesmo da tributação, a distribuição de renda já desrespeita sua capacidade contributiva, visto que mais de 17 milhões de contribuintes não conseguem atingir o salário mínimo necessário para se viver.

Outro dado importante de se perceber é que dos mais de 17 milhões de brasileiros declarantes do IRPF em 2012 que não atingiram, no momento pré-tributação, renda equivalente ao salário mínimo necessário do DIEESE para aquele ano, mais de

⁴³ Número de pessoas consideradas ativas no mercado de trabalho, grupo que inclui todas aquelas com 10 anos ou mais de idade que estavam procurando ocupação ou trabalhando na semana de referência da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (Pnad/IBGE), estimado a partir dos microdados da pesquisa. Elaboração: Disoc/Ipea. Obs.: dados não calculados para os anos de Censo Demográfico, em que a Pnad foi interrompida pelo IBGE. Série interrompida. Disponível em <http://www.ipeadata.gov.br/ExibeSerie.aspx?serid=486696855>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

5,68 milhões tiveram o desrespeito à sua capacidade contributiva aprofundado pela tributação do IRPF, pois estavam enquadrados enquanto contribuintes sujeitos à alíquota nominal de 7,5%. Trata-se de um grupo de pessoas que já possuía déficit de capacidade contributiva entre -33,55% e - 0,41% e que teve esse déficit aprofundado pela tributação, pelo Estado. Se analisado pela Tabela 1- Alíquota Nominal, a tributação ajudou a piorar a capacidade contributiva desse grupo em até 2,47%. Assim, os mais de 5,68 milhões de contribuintes que já estavam a uma distância deficitária de R\$ 10,31 a R\$ 826,69 de conseguirem atingir o salário mínimo necessário para sobreviver, viram o fisco piorar essa distância em até R\$ 60,89. Mesmo quando analisada a Tabela 3- Alíquota Efetiva, feitas as deduções que a Receita permite, o fisco ainda afastou o alcance do mínimo existencial dessas pessoas em até R\$ 24,53.

Neste sentido, a tributação está piorando a capacidade econômica de mais de 33,3% das pessoas deficitárias em termos de capacidade contributiva, ou seja, de 5,68 milhões de contribuintes, que não deveriam estar aptos a contribuir, afastando-os mais ainda do acesso de um mínimo existencial que elas não conseguem atingir mesmo sem tributação.

6.2 Concentração da progressividade das alíquotas nos “incapazes”: Supertributando “incapazes”, subtributando super-capazes

Na outra ponta da pirâmide, no âmbito dos mais ricos, percebemos uma falha da progressividade da tributação aplicada, quando olhamos a Tabela 4 – Alíquota Efetiva – Salário Mínimo. Nota-se que a última alíquota de 22,8% é menor que a penúltima alíquota de 23,4%. Assim, encontra-se prejudicada a progressividade prevista constitucionalmente, visto que quem ganha menos está nitidamente pagando mais imposto.

Mais ainda, percebe-se, nessa mesma Tabela 4, que após a progressividade evoluir bem entre os contribuintes que ganham entre 2 e 40 salários mínimos, espaço amostral onde a alíquota efetiva evoluiu de 2% a 22,28%, houve uma estabilização da alíquota efetiva a partir dos que ganham 40 salários mínimos em diante, chegando a se perceber a queda acima comentada na última alíquota, gerando regressividade evidente ao sistema, indesejada ao sistema.

Perceba-se que nesse espaço amostral de contribuintes onde a alíquota efetiva salta de 2% a 22,8%, estão inclusos boa parcela das pessoas que não alcançam o salário

mínimo necessário do DIEESE, e que, portanto, deveriam ser considerados incapazes de contribuir.

Os dados percebidos na Tabela 4 demonstram que a tributação brasileira está distante dos países considerados desenvolvidos do globo. Nesses países, a progressividade evolui principalmente a partir de parcelas de contribuintes com grau elevado de renda. Interessante notar, também, que a alíquota de topo no Brasil é baixa, quando comparada a outros países do mundo, onde as alíquotas de topo chegam a 55%, 45%, e 37%, como na Áustria, França, e Estados Unidos, respectivamente, tal como demonstra estudo da KPMG⁴⁴. Entre 96 países analisados, a alíquota máxima do imposto de renda brasileiro, de 27,5%, era a 56ª maior do mundo em 2011. Sobre este estudo da KPMG para o ano de 2011, no mesmo sentido que o da análise feita aqui, comentou o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Brasil – Sindfisco Nacional, atentando que a alíquota de topo do Brasil, além de ser baixa, não incide exatamente sobre a parcela mais rica da população:

De acordo com estudo da KPMG, consultoria internacional, apesar de não figurar entre as maiores alíquotas do mundo, o Brasil está entre os países no qual a alíquota máxima do imposto incide sobre uma renda relativamente baixa, na comparação com outras partes do mundo. Isso significa que, enquanto em alguns países os "muito ricos" pagam taxas bem maiores, no Brasil não existe essa diferença. Segundo o levantamento, considerando apenas a América Latina, o Brasil possui a 9ª maior alíquota, entre os 17 países analisados. Nesta região, a alíquota máxima mais alta é cobrada Aruba, de 59,0%, seguida pelas Antilhas Holandesas, de 49,4%. No mundo, os dados mostram que as alíquotas máximas do imposto de renda vão de 0%, em países como Bahamas e Ilhas Cayman, a 59,0%, em Aruba. Nos Estados Unidos, por exemplo, a alíquota máxima de imposto de renda, de 35%, incide sobre rendimentos anuais maiores que US\$ 379.150. Em Aruba e na Suécia, onde estão as duas maiores alíquotas máximas, de 59% e 56,6%, a tributação acontece para rendas acima de 296.956 florins arubanos e 548.300 coroas suécas, nesta ordem. No Brasil, por outro lado, a alíquota de 27,5%, a maior das quatro faixas tributáveis, incide sobre rendimentos anuais acima de R\$ 44.918,28.⁴⁵

Importante pontuar que não está se defendendo aqui que o IRPF no Brasil não é progressivo. Ele é progressivo quando analisado de forma global, evoluindo essa progressividade principalmente na faixa de quem ganha entre 2 e 40 salários mínimos como demonstrado anteriormente.

⁴⁴Disponível em: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁴⁵Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=14599:imposto-de-renda-aliquota-maxima-do-brasil-e-a-56o-mais-alta-do-mundo&catid=45&Itemid=73. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

Quando comparada a progressividade brasileira com outros países do globo, por exemplo, constata-se que nosso tributo é progressivo, como fez Castro (2017), ao comparar nosso IRPF com o IRPF de outros países, utilizando os índices de Kakwani e de Suits⁴⁶.

⁴⁶Castro sobre a progressividade e sobre os índices utilizados para medi-la: “PROGRESSIVIDADE DE UM TRIBUTO: Diz-se que um tributo é progressivo se a alíquota média (também chamada de alíquota efetiva) atribuída a uma "unidade tributável", aumenta na medida em que cresce sua renda. Isso significa que uma unidade com maior renda não só paga mais tributo, mas também perde uma parcela maior de sua renda pagando o imposto. Na literatura econômica recente há uma extensa variedade de medidas de progressividade para os tributos ou sistemas tributários, sendo que não existe uma medida única ou universalmente usada. Por exemplo, em seu trabalho seminal, Musgrave e Thin (1948) apresentaram vários indicadores de progressividade e os distinguiram entre indicadores de progressividade estrutural e de progressividade efetiva, referidos também como indicadores de progressividade local ou global, respectivamente. A principal diferença entre essas duas classificações é que os indicadores locais medem a progressividade com base na configuração do tributo, ao passo que os globais o fazem com base em alguma medida de desigualdade de renda antes e após a incidência do tributo. O presente trabalho terá como foco principal as medidas de progressividade efetiva ou global, uma vez que uma desvantagem das medidas locais é que elas não permitem o ordenamento da progressividade dos tributos sem ambiguidade (LAMBERT, 2001:196), sendo as possíveis comparações limitadas a um certo nível de renda ou para faixas de renda. Pode-se mostrar, matematicamente, seguindo Lambert (2001:39), que a distribuição de renda líquida (após imposto) será menos desigual do que a distribuição de renda bruta (antes do imposto), se e somente se, o imposto incidir de forma desigual sobre a renda bruta, concentrando maior gravame sobre as rendas mais elevadas. Como uma das consequências da definição de progressividade (alíquota média crescente com a renda) é a incidência desigual do imposto (grava mais fortemente as rendas mais altas), então um tributo progressivo exerce um efeito equalizador na distribuição de renda, sendo que esse efeito equalizador é também conhecido como efeito redistributivo do imposto. O ÍNDICE DE KAKWANI E O ÍNDICE DE SUITS: Pode-se inferir da exposição feita no item anterior, que a imposição tributária desvia-se da proporcionalidade em relação à renda bruta (antes da incidência do imposto) no caso de um imposto progressivo, sendo essa a lógica que sustenta a proposição dos índices a serem apresentados. Kakwani (1977) observou que a desproporcionalidade da incidência do imposto era evidenciada pela separação das curvas de Lorenz da renda bruta (L_X) e a Curva de Concentração₁ do imposto (L_T). Desse modo, propôs um índice de progressividade que pode ser calculado como a diferença entre o índice de concentração₂ dos impostos (ordenados pela renda bruta) e o índice de Gini associado à Curva de Lorenz. Matematicamente tem-se que: $\Pi^K = C_T - G_X$ (1) Onde: G_X é o coeficiente de Gini da renda bruta e C_T é o coeficiente de concentração do tributo. Assim, se $\Pi^K > 0$ o imposto é progressivo, se $\Pi^K = 0$ o imposto é proporcional e se $\Pi^K < 0$ o imposto é regressivo. O índice de Kakwani pode ainda ser calculado como o dobro da área compreendida entre a curva de concentração do imposto e a curva de Lorenz da renda bruta. Uma maneira diferente de olhar a mesma situação foi proposta por Suits (1977). Assim, Suits desenvolveu uma análise baseada em curvas de concentração relativas, ao invés de curvas de concentração, para examinar a desproporcionalidade. A ideia é considerar a concentração do imposto diretamente como função da concentração da renda bruta (antes da incidência do imposto). Portanto, a curva de concentração relativa para o tributo $R_T(q)$ apresenta a distribuição acumulada do imposto em função das frações acumuladas da renda bruta. Para um imposto de alíquota única $R_T(q) = q$; que representa uma linha de 45° que funciona como referência para a tributação proporcional. Além disso, $R_T(q)$ será crescente e convexa se o tributo for progressivo. Desse modo, Suits define o desvio da proporcionalidade como o dobro da área entre a curva de concentração relativa $R_T(q)$ para os tributos e a reta de 45° da tributação proporcional. A notação usada para o índice de Suits é Π^S e o imposto será progressivo se $\Pi^S > 0$; regressivo se < 0 e proporcional se $\Pi^S = 0$. Uma propriedade atrativa do índice de Suits, não compartilhada pelo índice de Kakwani, é que seu valor varia entre -1 (extrema regressividade) e 1 (extrema progressividade). Os limites do índice de Kakwani, por outro lado, dependem da desigualdade da distribuição da renda bruta. Eles são: $(-1 - G_X)$ para máxima regressividade e $(1 - G_X)$ para máxima progressividade. Feitas essas considerações, apresentar-se-á alguns outros índices de progressividade mais focados nos efeitos redistributivos da tributação.” Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612017000200259. Acesso em 5 de outubro de 2018.

Constatou-se que o IRPF brasileiro é, por exemplo, mais progressivo que o italiano, que o português, que o grego, entre outros. Portanto, sim, tributa-se no IRPF, mais os ricos que os pobres. A questão que se coloca aqui e que é importante que seja discutida é: O quão ricos são estas pessoas que estamos tributando? O quão pobres são as pessoas que deixamos de tributar? Explica-se.

Apesar de nosso IRPF ser progressivo, ou seja, tributar dos mais ricos em valores absolutos, e tributar menos dos mais pobres, ele exerce essa progressividade em faixas de renda compostas por pessoas ainda pobres e pessoas nem tão ricas. Como dito acima, de acordo com a Tabela 4, em 2012, a progressividade crescia principalmente entre pessoas que ganhavam mensalmente de R\$ 1.244,00 e R\$ 24.880,00 (de 2 a 40 salários mínimos oficiais).

Percebe-se, como apontado acima, que mais de 5,68 milhões dessas pessoas nem mesmo atingem o salário mínimo necessário do DIEESE de R\$ 2.463,8. Portanto, são pessoas com baixa capacidade econômica sendo tributadas de forma indevida. De outro lado, a progressividade evolui bem entre pessoas que ganham até R\$ 24.880,00. Nessa última faixa, existem pessoas com alta capacidade econômica, principalmente num contexto como o do Brasil, estando essas pessoas inseridas nos 5% mais ricos da população brasileira (SOUZA, 2016, 230-233), todavia, não se enquadram no grupo de pessoas que detém a maior parte da renda e dos bens do país, e, que, portanto, deveriam ser as mais atingidas pela progressividade.

Como percebido no ano de 2012, segundo Souza (2016), o 1% mais rico do país era possuidor de 23% da renda total que a população brasileira detinha. Segundo os estudos de Souza (2016, p.230-233), apesar de a desigualdade no país ser observada de forma sistemática em toda pirâmide da distribuição, o centil mais rico da distribuição brasileira vive em condições absolutamente distintas e mais privilegiadas que os estratos ricos mais abaixo. É nesse centil mais rico que o Brasil consegue ser ainda mais desigual, destaca Souza (2016, p.230-233):

No que diz respeito à renda média, em 2013, o 0,1% mais rico recebia pouco mais de R\$ 2,8 milhões anuais, o que equivale a uma renda média mensal de quase R\$ 235 mil. Esses valores são quase 4,5 vezes maiores do que os observados para o 1% mais rico como um todo, que, no entanto, também teve rendimentos muito elevados: R\$ 636 mil por ano ou R\$ 53 mil mensais. Quando se olha para os 5% e 10% mais ricos, não só a distância relativa continua aumentando muito – o 0,1% ganha 12,2 e 19,6 vezes mais, respectivamente – como os próprios valores médios se tornam mais próximos da experiência cotidiana do que muitas vezes se chama de “classe média assalariada”: as médias de R\$ 230 mil anuais (R\$ 19 mil mensais) para os 5% e de R\$ 140 mil anuais (R\$ 12 mil mensais) para os 10% mais ricos são compatíveis com os salários de grandes contingentes do funcionalismo

público federal. Em média, o 0,1% mais rico ganha por mês mais do que os 5% e os 10% mais ricos recebem por ano. Como esperado, a renda média de toda a população adulta era bem mais baixa, atingindo R\$ 26 mil anuais, pouco menos de R\$ 2,2 mil mensais. O padrão é ainda mais claro quanto às rendas mínimas necessárias para pertencer a cada estrato. Em 2013, estavam no milésimo mais rico aqueles que receberam mais do que R\$ 913 mil anuais (R\$ 76 mil mensais), valor quase quatro vezes maior do que os cerca de R\$ 235 mil anuais (R\$ 19,5 mil mensais) exigidos para estar no centésimo mais rico, 13,4 vezes superior aos R\$ 68 mil anuais (R\$ 5,7 mil mensais) dos 5% mais ricos e 25,5 vezes maior do que os R\$ 35,8 mil anuais (R\$ 2,9 mil mensais) do décimo mais rico. Os números para esses dois últimos estratos podem até surpreender por seu baixo valor, resultante da combinação da renda média relativamente baixa do Brasil com uma grande concentração acima do percentil 99%. Em suma, a análise da repartição de renda entre os mais ricos confirma o caráter heterogêneo das alterações na concentração de renda destacadas na seção anterior. Enquanto nos anos 1940 e nos anos 1980 a desigualdade aumentou por conta dos mais ricos entre os ricos, nos anos 1960 foram os estratos logo atrás do 0,1% mais rico que mais ganharam. Além disso, fica claro o quanto a concentração é maior bem no topo da distribuição de renda, e como são grandes as disparidades dentro do décimo mais rico. Grosso modo, o centésimo mais rico vive em condições muito diferentes dos estratos mais abaixo e, mesmo dentro desse estrato, o 0,1% desfruta de uma situação ainda mais privilegiada”.

Assim, como percebido, entende-se que é justamente sobre essa faixa do 1% mais rico da população brasileira, que possui mais renda e onde a desigualdade é relevantemente maior, que a progressividade deveria incidir de forma mais contundente.

De acordo com os dados apresentados, a progressividade das alíquotas efetivas se estabilizam após começarem a tributar os 5% mais rico da população. Pela disponibilidade de renda e pela desigualdade experimentada nesse topo da distribuição, deveria ser nessa faixa onde a progressividade deveria atuar centralmente, principalmente sobre aqueles que ganham igual ou mais que R\$ 53.000,00 mensais, nos dados estudados por Souza (2016) de 2013, visto que é neste ponto de renda em que se inicia o centil mais rico e mais desigual da população.

Um fator que evidencia o que defendemos aqui, que em que pese a progressividade do IRPF brasileiro, ela se dá em faixas de renda inapropriadas, de forma que estamos supertributando incapazes e subtributando supercapazes, é o índice de Reynolds-Smolensky, que mede o caráter redistributivo da progressividade do tributo. Como mostra Castro (2017), de acordo com esse índice, o IRPF brasileiro tem menor potencial distributivo que vários países da OCDE, como Grécia, Espanha, Portugal, França, Alemanha, Áustria e outros.

Segundo Castro (2017), isso acontece pelas dificuldades dos países de renda média, entre eles o Brasil, em fazer uso da tributação direta. Pontua o autor que nesses casos, os índices redistributivos são mais baixos devido à baixa representatividade da

arrecadação do imposto frente à renda bruta total do país. Nesse sentido, é preciso que o Brasil passe a fazer mais uso de sua tributação no imposto de renda, visto que o IRPF é um dos tributos que possuem a tributação mais justa, como abordado anteriormente, que mais pode promover a redistribuição de renda no país.

Para isso, precisamos respeitar a capacidade contributiva do brasileiro e tributar quem mais possui capacidade econômica para tanto. Como vimos, a progressividade do IRPF brasileiro praticamente se estabiliza a partir de quem ganha 40 salários mínimos. Há espaço para ela continuar crescendo acima disso, principalmente sobre os 1% que possuem 23% da renda total do país. Bem como, há espaço para não tributarmos quem não tem capacidade econômica para tanto. As recomendações de reforma nessa direção serão feitas no próximo capítulo.

6.3 Impacto das deduções

Outro dado importante a se observar é o impacto gerado pelas deduções. Necessário notar que as deduções reduzem consideravelmente o impacto da alíquota marginal (nominal), fazendo com que a alíquota efetiva, seja bastante inferior àquela em todas as faixas de tributação.

Quando comparamos as tabelas 1 e 2 com as tabelas 3 e 4, isso fica bastante evidente. Em que pese essa clara redução da alíquota marginal para a alíquota efetiva em todas as faixas, Castro (2017), demonstra, utilizando o índice de Kakwani, que o impacto das deduções do IRPF brasileiro é variado para cada tipo específico de dedução.

Segundo os dados encontrados por Castro (2017), a dedução mais progressiva é o desconto simplificado e as mais regressivas são as outras deduções que representam a soma da contribuição previdenciária privada, livro-caixa e pensão alimentícia. As demais deduções são praticamente proporcionais, deixando estável a progressividade, sendo que, a partir de 2007, as despesas com dependentes e instrução que eram levemente regressivas passaram a ser levemente progressivas.

Estes dados serão adiante novamente comentados, quando da proposição de reformas, no próximo capítulo.

6.4 Análise sistêmica da tributação da renda, patrimônio e consumo.

É importante notar que toda essa análise que está sendo feita até o momento tem observado a tributação na renda de forma isolada. Todavia, é importante registrar que a

pesquisa reconhece que qualquer análise que seja feita, do ponto de vista da capacidade contributiva, ou do ponto de vista arrecadatório, deve levar em conta a matriz tributária brasileira como um todo. Portanto, devemos ter em conta, ao observar as informações aqui relatadas, que não podemos deixar de fora de nossas observações os impactos de qualquer proposta de reforma no âmbito das tributações de consumo e patrimônio.

De modo que trataremos das outras bases de incidência tributária no capítulo posterior, quando tratarmos das reformas que entendemos ser necessárias.

CAPÍTULO 3 - PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

1. O QUE FAZER PARA MELHORAR A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO BRASILEIRO NO ÂMBITO DO IRPF?

Como comentado em passagens anteriores, o objetivo central deste estudo é tentar mensurar a capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do IRPF, a fim de analisar quais reformas poderiam ser realizadas para que o Brasil possa de fato se aproximar cada vez mais da concretização do ideal de justiça tributária.

No capítulo anterior, analisamos o respeito à capacidade contributiva no IRPF no ano de 2012, por meio do ICC. Foram observadas falhas na fruição da capacidade contributiva do brasileiro que devem ser resolvidas. Nesse terceiro capítulo, analisaremos propostas de reforma tributária existentes no âmbito do IRPF, utilizando mais uma vez o ICC, e, ao final, serão propostas sugestões de reforma com o fim de aumentar o respeito à capacidade contributiva do brasileiro.

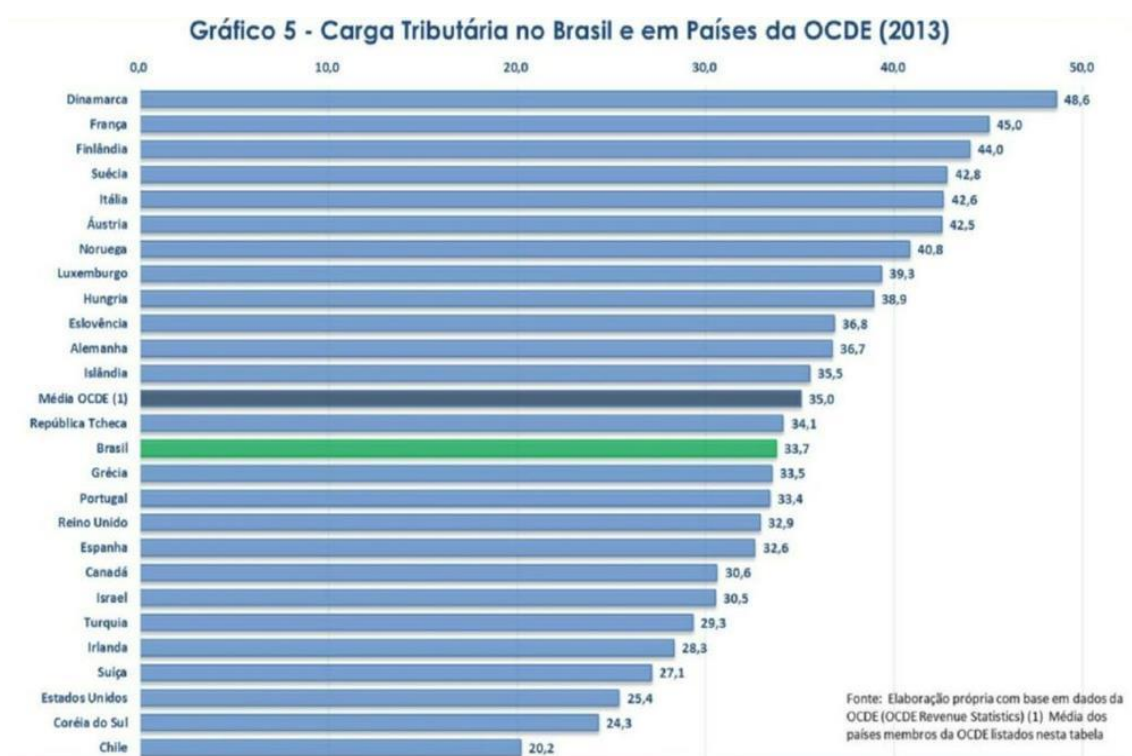
Uma das maiores reflexões que este trabalho tenta propor é questionar a forma como é pensado o IRPF no Brasil, principalmente no que tange a escolha de alíquotas para cada faixa determinada de renda. Como são escolhidas as alíquotas atualmente? Por qual motivo as alíquotas são especificamente de 7,5%, 15%, 22,5%, 27,5%? O que justifica a alíquota de 15% começar a incidir sobre quem ganha a partir de R\$ 2.826,66 e não a partir de quem ganha R\$ 3.500,00, por exemplo? Qual motivo de a alíquota mais alta parar em 27,5%, sendo uma das alíquotas de topo mais baixas do mundo?⁴⁷ Por que focamos a tributação no Brasil tão majoritariamente em consumo e quase nada em renda, ao contrário dos outros países da OCDE? Qual fundamento econômico para essas escolhas? Há alguma justificativa de conhecimento público para elas?

É espantoso que, em um país democrático de proporções continentais, que figura entre as 10 maiores economias do planeta, todas as perguntas acima fiquem sem respostas minimamente claras. Mais ainda, é incompreensível que o contribuinte brasileiro não cobre essas respostas de maneira satisfatória, ainda mais em se tratando de um tributo direto, irritante, como é o IRPF. Tudo o que fazemos é reclamar superficialmente do Estado, argumentando de maneira errônea que a carga tributária brasileira é uma das maiores do mundo e que em troca não recebemos os serviços que deveríamos receber.

⁴⁷ Vide capítulo 1 deste trabalho.

A primeira parte desse argumento encontra-se absolutamente equivocada. Inúmeros estudos demonstram que nossa carga tributária não figura entre as maiores do mundo e, pelo contrário, deveria ser aumentada em algumas bases de incidência, como é o caso da renda.

Segundo a Receita Federal⁴⁸, nossa carga tributária tem se mantido superior a fatia correspondente a 30% do PIB brasileiro. Essa carga tributária quando comparada a países em desenvolvimento é de fato considerada alta⁴⁹. Todavia, está abaixo da grande maioria dos países desenvolvidos do mundo, conforme demonstra comparativo da OCDE abaixo:



Diga-se de passagem, nossa carga tributária tem crescido ao longo dos anos, mas, como demonstram os estudos da OCDE, esse crescimento tem se dado em cima da base de incidência no consumo⁵⁰, mais injusta, como já comentado, o que vai na

⁴⁸Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-adianeiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁴⁹Disponível em: Brasil possui uma das maiores cargas tributárias entre os países latino americanos: <http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaxio-dos-niveis-da-ocde.htm>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁵⁰Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaxio-dos-niveis-da-ocde.htm>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

contramão de países mais desenvolvidos do globo, que focam sua carga tributária mais fortemente na tributação direta.

A segunda parte do argumento, de que o Estado não nos presta os serviços a que teríamos direito, está certa ou equivocada a depender do contribuinte que esteja argumentando. Explica-se.

Em grande parte dos serviços que o Estado presta à população brasileira, existe uma clara regressividade no direcionamento dos gastos estatais. No que tange, por exemplo, ao saneamento básico, o acesso é garantido àqueles que vivem em bairros ricos e negado aqueles que vivem em bairros pobres, ou também, do ponto de vista regional, sendo mais acessível em estados ricos que em estados pobres.⁵¹ No que diz respeito ao ensino superior, o gasto estatal também é claramente regressivo, onde somente 20% dos estudantes fazem parte dos 40% mais pobres da população, ao passo que 65% integram o grupo dos 40% mais ricos⁵². A previdência, que representa um dos maiores gastos do país, é altamente regressiva, sendo responsável por gerar 21% de toda a desigualdade brasileira, conforme aponta Medeiros (2013)⁵³. A grande parte da regressividade da previdência é originária do sistema previdenciário para os trabalhadores do setor público, Regime Próprio de Previdência Social-RPPS, que possui um piso, mas não um teto, combinado com os altos salários pagos pelo setor público, e alguns supersalários a exemplo do judiciário, que geram aposentadorias robustas aos servidores públicos aposentados.

⁵¹Disponível em: http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2227:%20catid=28&Itemid=23. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁵²Embora as matrículas no ensino superior venham subindo rapidamente no Brasil, o acesso a esse nível de ensino permanece altamente injusto (Figura 102). Em 2002, nenhum estudante universitário fazia parte dos 20% mais pobres da população e somente 4% integravam o grupo dos 40% mais pobres. Em 2015, aproximadamente 15% dos estudantes do ensino superior estavam no grupo dos 40% mais pobres (Figura 103). Os gastos públicos com o ensino superior beneficiam majoritariamente os estudantes das famílias mais ricas. Em particular, as universidades federais são totalmente custeadas pelo Governo Federal e não cobram pelo ensino. No entanto, somente 20% dos estudantes fazem parte dos 40% mais pobres da população, ao passo que 65% integram o grupo dos 40% mais ricos (Figura 103). Tal injustiça é agravada pelo fato de o acesso às universidades públicas ser regido por um exame de admissão muito concorrido. Os estudantes de famílias mais ricas têm condições financeiras para pagar professores particulares, ou frequentar os ensinos fundamental e médio em escolas privadas, que oferecem uma melhor preparação para tais exames de admissão. Estudantes de famílias mais pobres, por outro lado, têm muito menos chances de ingressarem em universidades públicas. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-s%C3%ADntese>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁵³Disponível em: http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_1844.pdf. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

Portanto, também a segunda parte do argumento pode estar equivocada, visto que parte da população, principalmente a parcela mais rica, usufrui sim de serviços e gastos estatais.

Dito isto, e ante todos os dados analisados no capítulo 2 desta pesquisa, fica ainda mais evidente a necessidade de refletirmos acerca de uma tributação da renda que seja mais justa, eficiente, progressiva e que respeite o princípio da capacidade contributiva, conforme previsto constitucionalmente.

Após a publicação dos estudos de Piketty (2014), essa reflexão tem sido feita de forma cada vez mais frequente e novas propostas mais progressivas de tributação na renda, que respeite cada vez mais o princípio da capacidade contributiva, têm sido apresentadas. Adiante, apresentaremos algumas dessas propostas que objetivam melhorar a capacidade contributiva do brasileiro e, posteriormente, faremos uma análise das alterações que tais propostas poderiam trazer ao ICC, para, ao final, sugerirmos qual proposta de reforma entendemos enquanto mais adequada.

De toda forma, antes de a pesquisa seguir, é preciso registrar a necessidade de que o contribuinte brasileiro abandone os equívocos e a superficialidade do argumento “pagamos a maior carga tributária do mundo e não recebemos os serviços estatais a que temos direito”, e que passe a questionar de forma direcionada: onde a carga tributária está concentrada? Por que pagamos mais imposto sobre o consumo que sobre a renda? Quem está pagando qual imposto? Como é o desenho de nossa carga tributária em relação aos países desenvolvidos? Por que escolhemos determinadas alíquotas, determinados tipos de tributo em determinadas bases de incidência? Quem tem se beneficiado dos serviços e gastos estatais? O que tem justificado as escolhas do Estado na hora de tributar? São algumas dessas perguntas que estamos tentando responder aqui, no que tange à tributação sobre a renda. A resposta dessas perguntas é o que nos permite refletir acerca das mudanças necessárias para alcançarmos um país mais justo, de crescimento econômico saudável e constante.

2. PROPOSTAS EXISTENTES

2.1 Reforma Tributária Necessária da Associação Nacional dos Auditores da Receita Federal – ANFIP e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – FENAFISCO

A Associação Nacional dos Auditores da Receita Federal – ANFIP e a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – FENAFISCO publicaram em dezembro de 2018 o livro “A Reforma Tributária Necessária – Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira”⁵⁴.

Os estudos apresentados no livro trazem uma série de simulações realizadas por professores universitários, técnicos e especialistas em tributação e economia, tendo sido coordenado por Piketty. O livro propõe uma nova tabela de imposto de renda, visando aumentar a progressividade do sistema, por meio da alteração de alíquotas, combinando as modificações na tributação da renda com sugestões de mudança na distribuição da carga tributária total – diminuição nos impostos indiretos (consumo) e aumento nos diretos (renda e patrimônio).

Defendem os autores que os estudos comprovam que é tecnicamente possível aumentar a progressividade do sistema tributário e reduzir a desigualdade de renda – um dos vetores do crescimento econômico com impacto no aumento da receita pública e na superação da crise fiscal. Uma das diretrizes centrais do trabalho da “Reforma Tributária Necessária” é aproximar as alíquotas brasileiras da média praticada em países da OCDE.

De acordo com os cálculos apresentados no livro, com as mudanças propostas – a depender do grau de maior ou menor progressividade – seria possível elevar em até R\$ 253,7 bilhões as receitas da tributação da renda e reduzir em até R\$ 231,7 bilhões a receita da tributação sobre bens e serviços. Assim como elevar em até R\$ 73 bilhões a tributação sobre o patrimônio e reduzir em até R\$ 78,7 bilhões a tributação sobre a folha de pagamentos.

Como a presente pesquisa possui como objeto central a mensuração da capacidade contributiva na tributação da renda, apresentaremos e comentaremos com maior profundidade as propostas da “Reforma Tributária Necessária” nesta base de incidência. Neste sentido, a pesquisa da ANFIP e da FENAFISCO apresenta as seguintes recomendações gerais de reforma para tributação na renda de pessoa física, visando um maior respeito à capacidade contributiva do brasileiro:

⁵⁴O movimento “Reforma Tributária Solidária: menos Desigualdade, mais Brasil”, que originou o livro, conta também com o apoio da Associação Brasileira de Economia da Saúde (Abres), do Conselho Federal de Economia (Cofecon), do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), da Fundação ANFIP de Estudos Tributários e da Seguridade Social, da Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil (FES), do Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc), do Instituto de Justiça Fiscal (IJF) e da Oxfam Brasil. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/publicacoes/livros/a-reforma-tributaria-necessaria-justica-fiscal-e-possivel-subsidios-para-o-debate-democratico-sobre-o-novo-desenho-da-tributacao-brasileira-2/>. Acesso em 3 de janeiro de 2019.

Recomendações gerais

1. Acabar com a baixa tributação das altas rendas, pela adoção das seguintes medidas:

- Revogação da isenção das rendas de lucros e dividendos recebidas pelos sócios e acionistas.
- Revogação da previsão legal para distribuição de lucros ou dividendos com tributação reduzida sob a forma de “juros sobre o capital próprio”.
- Inclusão de todos os rendimentos recebidos pelos sócios e acionistas das pessoas jurídicas na tabela progressiva única.
- Manutenção da retenção na fonte como forma de antecipação do Imposto sobre Renda.
- Tributação exclusiva na fonte para remessas de lucro e dividendos ao exterior, com alíquotas majoradas quando o beneficiário final esteja domiciliado em paraíso fiscal.
- Criação de limites de dedução anual para retiradas de pró-labore.
- Implantação de mecanismos eficazes para evitar planejamentos tributários abusivos.
- Implantação de nova tabela de alíquotas incidentes de forma isonômica sobre todos os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, por faixa de valor em salários- mínimos, proposta neste trabalho.

2. Criar a Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF) (ou um adicional de Imposto sobre Renda da Pessoa Física), com o propósito de suprir parcialmente, as receitas perdidas pela Seguridade Social com a extinção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e outras contribuições, bem como pela redução da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos.

Assim, seguindo essas diretrizes, a nova tabela progressiva de IRPF sugerida pela “Reforma Tributária Necessária”, baseada no ano calendário de 2015, traz a seguinte configuração de alíquotas:

FIGURA 11 – TABELA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO IRPF
BASE 2015

FAIXA DE SALÁRIO-MÍNIMO MENSAL	ALÍQUOTA (%)	LIMITE INFERIOR DO SALÁRIO-MÍNIMO (R\$)	LIMITE SUPERIOR DO SALÁRIO-MÍNIMO (R\$)	PARCELA A DEDUZIR (R\$)
Até 4	0%	-	37.824,00	-
Mais de 4 a 7	7,5%	37.824,00	66.192,00	2.836,80
Mais de 7 a 10	15,0%	66.192,00	94.560,00	7.801,20
Mais de 10 a 15	22,5%	94.560,00	141.840,00	14.893,20
Mais de 15 a 40	27,5%	141.840,00	378.240,00	21.985,20
Mais de 40 a 60	35,0%	378.240,00	567.360,00	50.353,20
Mais de 60	40,0%	567.360,00	-	78.721,20

Diante da nova tabela sugerida, os autores da proposta destacam que com as simulações realizadas:

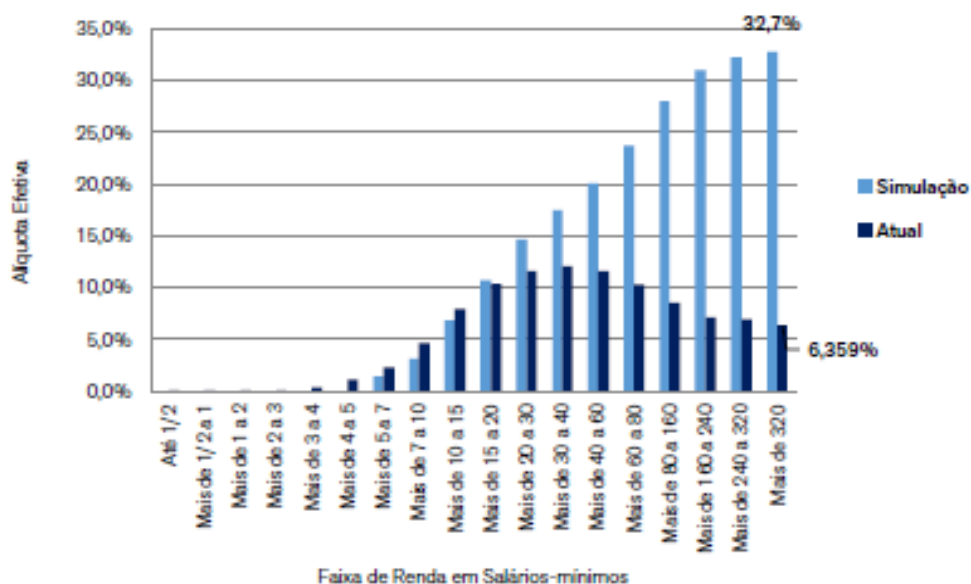
- Os declarantes com renda de até quatro Salários-mínimos (SM) serão isentos de tributação;
- Acima de 4 até 15 SM: serão desonerados por alíquotas progressivas (entre 7,5% e 22,5%) inferiores a atual (27,5%);
- Acima de 15 a 40 SM: não serão afetados, mantendo-se a alíquota atual (27,5%);
- Acima de 40 a 60 SM: serão onerados pela alíquota de 35%;
- Acima de 60 SM: serão onerados pela alíquota de 40%.
- Do total de 27.518.844 declarantes:38,56% (10.611.125 declarantes) serão isentos (renda de até quatro SM mensais);
- 48,70% (13.401.596) serão desonerados por alíquotas progressivas (de 7,5% a 22,5%), inferiores à alíquota atual (27,5%) (acima de quatro, a 15 SM mensais);
- 10,02% (2.756.552) não serão afetados e estarão sujeitos à mesma alíquota atual (acima de 15 a 40 SM mensais);
- 1,42% (389.811) serão onerados com a alíquota (35%), superior à atual (acima de 40 a 60 SM mensais);
- 1,31% (359.760) serão onerados com alíquota (40%), superior à atual (acima de 60 e acima de 320 SM mensais).
- Em suma, 38,55% dos declarantes ficariam isentos do IRPF, 48,70% seriam desonerados e 10,02% manteriam a alíquota atual. A tabela progressiva elevaria a tributação para apenas 2,73% dos declarantes, cerca de 750 mil contribuintes, que recebem mais de 40 SM mensais.

Outra importante análise feita pela “Reforma Tributária Necessária” foi com relação à comparação das alíquotas efetivas atuais e as alíquotas efetivas projetadas da proposta de reforma. Quando comparamos as alíquotas efetivas atuais com as alíquotas efetivas projetadas, percebe-se que até a faixa de mais de 10 a 15 salários-mínimos, as alíquotas efetivas projetadas são inferiores as alíquotas atuais. A partir da faixa seguinte, as alíquotas efetivas projetadas passam a ser superiores, seguindo uma curva efetivamente progressiva, diferentemente das alíquotas atuais que, a partir da faixa de 30 a 40 salários-mínimos começam a cair, conforme demonstram os gráficos feitos pelos autores da “Reforma Tributária Necessária”, abaixo:

FIGURA 14 – TABELA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO IRPF: ALÍQUOTAS EFETIVAS REAIS POR RENDA MÉDIA ANUAL (ATUAL E PROJETADA)
BASE 2015

Faixa de Salário Mínimo-Mensal	Limite Inferior Salário-Mínimo (R\$)	Alíquota Efetiva Total (Atual)	Alíquota Efetiva (Projetada)
Até 1/2	-	0,01%	0,00%
Mais de 1/2 a 1	4.728,00	0,00%	0,00%
Mais de 1 a 2	9.456,00	0,00%	0,00%
Mais de 2 a 3	18.912,00	0,00%	0,00%
Mais de 3 a 4	28.368,00	0,33%	0,00%
Mais de 4 a 5	37.824,00	1,16%	0,00%
Mais de 5 a 7	47.280,00	2,30%	1,42%
Mais de 7 a 10	66.192,00	4,65%	3,13%
Mais de 10 a 15	94.560,00	7,97%	6,83%
Mais de 15 a 20	141.840,00	10,35%	10,67%
Mais de 20 a 30	189.120,00	11,61%	14,60%
Mais de 30 a 40	283.680,00	12,07%	17,47%
Mais de 40 a 60	378.240,00	11,80%	20,02%
Mais de 60 a 80	567.360,00	10,32%	23,63%
Mais de 80 a 160	756.480,00	8,57%	27,99%
Mais de 160 a 240	1.512.960,00	7,16%	30,94%
Mais de 240 a 320	2.269.440,00	6,93%	32,16%
Mais de 320	3.025.920,00	6,36%	32,72%

FIGURA 15 – TABELA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO IRPF: ALÍQUOTAS EFETIVAS REAIS POR RENDA MÉDIA ANUAL (ATUAL E PROPOSTA/SIMULAÇÃO)
BASE 2015

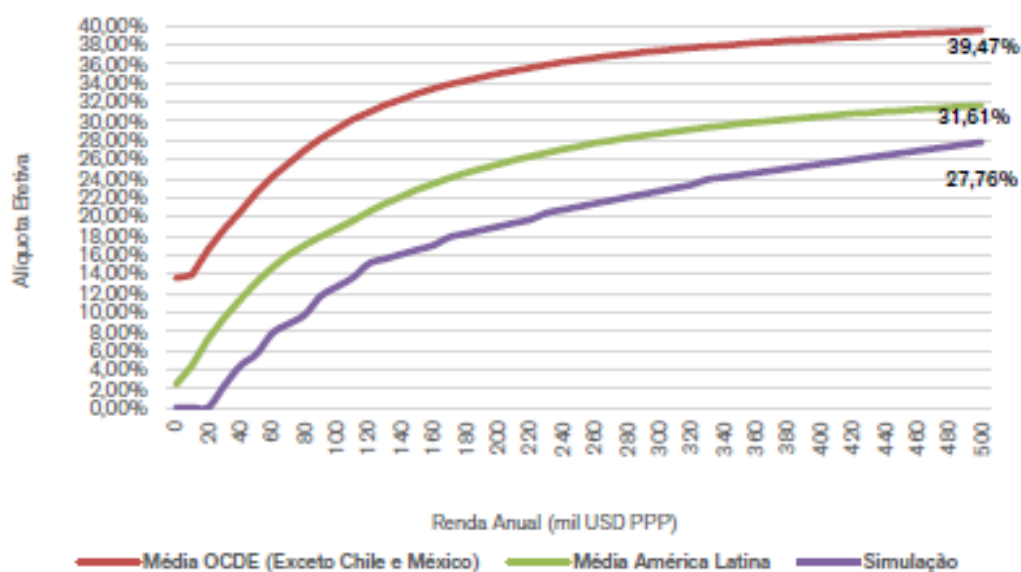


Seguindo a mesma linha do que já foi anteriormente comentado nesta pesquisa, a “Reforma Tributária Necessária” também entende que o crescimento constante das alíquotas efetivas é essencial para a redução das desigualdades. Para evidenciar isso, os autores da pesquisa analisam a medição do coeficiente de Gini antes e depois da tributação. A desigualdade de renda dos declarantes do IRPF é de 0,64 antes da

tributação. Após a tributação e considerando que o valor arrecadado é igualmente distribuído entre os declarantes, o coeficiente de Gini cai para 0,53, ou seja, uma queda de 18%.

Entretanto, registra o estudo da ANFIP e da FENAFISCO que comparando as alíquotas efetivas da projeção com as alíquotas efetivas observadas na OCDE e na América Latina, percebe-se que, mesmo com todas as modificações estruturais propostas, as alíquotas efetivas simuladas ainda ficariam abaixo da média da OCDE e da América Latina para todas as faixas de renda. A termos de comparação, analisemos a faixa de renda daqueles que ganham aproximadamente R\$ 1 milhão por ano. No Brasil, a alíquota efetiva da proposta/simulação para essa faixa de renda seria de 27,76%. Na média dos países da OCDE, a alíquota efetiva já está em 39,39% para rendas superiores a R\$ 1 milhão por ano, conforme expõe quadro comparativo da ANFIP a seguir:

FIGURA 16 – SIMULAÇÃO/PROPOSTAS DE ALÍQUOTAS EFETIVAS TEÓRICAS SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS
RENDA ANUAL (MIL US\$ PPC)
BRASIL E PAÍSES SELECIONADOS



Elaboração própria com dados da Receita Federal e da OCDE (2018) <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm#pit>

Por fim, a “Reforma Tributária Necessária” sugere ainda a criação de uma Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF), ou Adicional de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, que teria o objetivo de suprir, parcialmente, as receitas perdidas pela Seguridade Social com a extinção da PIS/Cofins, o que também é

proposto pela “Reforma Tributária Necessária”. Segundo explica o estudo, a adoção da CSPF insere-se no esforço de deslocar parte da tributação indireta para bases de incidência direta e de ampliar a diversidade das fontes de financiamento da seguridade social. A proposta da “Reforma Tributária Necessária” é a criação da CSPF com alíquota de 7,5%, incidindo sobre a renda das pessoas físicas superior a R\$ 1,2 milhão por ano (0,7% do total de declarantes do IRPF). Estima-se que essa medida tenha um potencial de arrecadação da ordem de R\$ 40 bilhões.

Explicam os autores que para o cálculo desta estimativa, foram utilizados os dados das Declarações de Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas de 2015, que apontam que os contribuintes com rendas mensais superiores da R\$ 1,2 milhão correspondem à cerca de 200 mil pessoas, cuja renda total anual é de aproximadamente R\$ 540 bilhões. Aplicando-se a alíquota de 7,5%, daria um valor potencial de R\$ 40 bilhões. A estimativa apresentada, no entanto, foi calculada considerando um fator de redução de 30%, o que resultou no acréscimo de R\$ 28 bilhões.

Cumpra mais uma vez registrar, como já noticiado acima, que a “Reforma Tributária Necessária”, pesquisa muito mais extensa que este presente estudo, escrita por dezenas de mãos, apresenta também propostas de reforma para as outras bases de incidência, que não serão tratadas aqui com tanta profundidade de modo a não haver fuga do objeto central desta pesquisa que é a tentativa de mensuração da capacidade contributiva no âmbito do IRPF.

De todo modo, comentaremos mais adiante, o que a presente pesquisa entende que deve ser feito nas outras bases de incidência, visto que a matriz tributária deve ser analisada globalmente, tendo em vista que as bases de incidência são absolutamente dependentes entre si, e um correto funcionamento da tributação global, depende, justamente, da eficiência da distribuição harmônica da carga tributária total entre as bases de incidência.

2.2 Simulação Proposta por Fábio Castro⁵⁵

Fábio Ávila de Castro apresentou em 2014 na Universidade de Brasília sua dissertação de Mestrado em Economia intitulada “Imposto de Renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição”, que, inclusive, já foi citada nesta pesquisa anteriormente⁵⁶.

O trabalho de Castro (2014) teve como objetivo avaliar a progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil, no período de 2006 a 2012, utilizando números índices que permitiram sua comparação com outros países. Segundo Castro, os resultados obtidos mostraram que o tributo brasileiro apresenta índices de desvio da proporcionalidade bastante altos em comparação a países da América Latina e países desenvolvidos.⁵⁷ Todavia, explica Castro (2014), constatou-se que sua capacidade redistributiva é limitada pela baixa representatividade da arrecadação do imposto em relação à renda bruta total do país, problema semelhante a muitos países com renda *per capita* similar à do Brasil. Efetuou-se também a decomposição da progressividade da estrutura do imposto, verificando-se que, no caso brasileiro, o efeito alíquota seria responsável por toda a progressividade, ao passo que o efeito base seria proporcional.

Após os resultados observados, Castro (2014) sugeriu algumas opções de alteração no imposto de forma a incrementar sua capacidade redistributiva, sem, no entanto, alterar a atual carga tributária do país, buscando melhorar o seu perfil, trocando-se a arrecadação adicional da tributação direta por alívio na tributação indireta.

As propostas de alteração de Castro (2014) foram simuladas com base nos dados da Receita Federal do ano de 2012. É importante pontuar que Castro realizou suas simulações para mensurar o impacto dela nos índices de progressividade por ele utilizados e não diretamente a capacidade contributiva em si. Todavia, a progressividade

⁵⁵Cumprir anotar que não se tem pleno conhecimento se Fábio Castro tinha como objetivo de sua pesquisa fazer especificamente uma proposição de reforma na tributação do IRPF. É importante que se diga isso para que não se cometa aqui uma injustiça com os objetivos do autor. Ao que parece, o intuito central do trabalho era simular eventuais alterações e ver o impacto dessas simulações do ponto de vista da progressividade e da redistribuição. Todavia, mesmo que o autor não tenha tido exatamente o interesse de fazer uma proposta de reforma, sua pesquisa serve perfeitamente como análise dos impactos que seriam provocados caso suas simulações fossem aplicadas no mundo empírico.

⁵⁶CASTRO, 2014. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁵⁷Dentre as medidas de progressividade efetiva ou global, foram calculados os índices de desvio da proporcionalidade de Kakwani e Suits e também os índices de capacidade redistributiva de Reynolds-Smolensky, Musgrave-Thin e Pfähler, conforme demonstrado na dissertação de Castro (2014).

e a capacidade contributiva são dois fatores diretamente relacionados, de modo que as simulações de Castro (2014) são de importante valor para presente pesquisa.

A primeira hipótese testada por Castro (2014) foi simulando uma tributação exclusiva na fonte à alíquota de 15% sobre os lucros e dividendos recebidos por pessoa física. A tabela abaixo elaborada por Castro mostra os valores do IRPF recalculados para o ano de 2012.

Valores recalculados para IRPF Capital de 2012 para 1ª hipótese.

Valores em R\$ milhões

Faixa Rendimento Anual	Nº pessoas	Renda Bruta Anual	Valor IRPF Trabalho	Valor IRPF Capital	IRPF TOTAL
Até 3.732	12.178.323	25.136,06	0,01	4,82	4,82
Mais de 3.732 a 7.464	29.857.867	207.094,17	0,04	9,88	9,92
Mais de 7.464 a 14.928	39.072.265	433.233,27	0,30	31,49	31,79
Mais de 14.928 a 22.392	13.197.578	240.882,19	1,17	60,10	61,27
Mais de 22.392 a 37.320	11.824.922	340.132,06	826,92	275,48	1.102,40
Mais de 37.320 a 74.640	6.094.781	321.365,61	10.245,53	1.231,21	11.476,74
Mais de 74.640 a 149.280	2.075.849	214.925,10	27.318,60	2.938,20	30.256,80
Mais de 149.280	737.731	200.816,28	70.251,11	44.352,91	114.604,02
TOTAL	115.039.316	1.983.584,74	108.643,68	48.904,10	157.547,77

Fonte: *DW* IRPF (RFB) / Elaboração Própria.

Segundo o autor, nesse caso haveria um aumento de, aproximadamente, 31 bilhões na arrecadação do IRPF sobre os rendimentos do capital.

Na segunda hipótese simulada por Castro (2014), foi simulada uma tributação exclusiva na fonte à alíquota de 20% sobre os lucros e dividendos recebidos por pessoa física. A tabela abaixo, por ele elaborada, mostra os valores do IRPF recalculados para o ano de 2012, sendo que, nesse caso, haveria um aumento de, aproximadamente, 41,5 bilhões na arrecadação do IRPF sobre os rendimentos do capital.

Valores recalculados para IRPF Capital de 2012 para 2ª hipótese.

Valores em R\$ milhões

Faixa Rendimento Anual	Nº pessoas	Renda Bruta Anual	Valor IRPF Trabalho	Valor IRPF Capital	IRPF TOTAL
Até 3.732	12.178.323	25.136,06	0,01	5,14	5,14
Mais de 3.732 a 7.464	29.857.867	207.094,17	0,04	10,60	10,64
Mais de 7.464 a 14.928	39.072.265	433.233,27	0,30	35,46	35,76
Mais de 14.928 a 22.392	13.197.578	240.882,19	1,17	69,98	71,15
Mais de 22.392 a 37.320	11.824.922	340.132,06	826,92	321,09	1.148,01
Mais de 37.320 a 74.640	6.094.781	321.365,61	10.245,53	1.474,71	11.720,24
Mais de 74.640 a 149.280	2.075.849	214.925,10	27.318,60	3.588,10	30.906,70
Mais de 149.280	737.731	200.816,28	70.251,11	53.778,44	124.029,55
TOTAL	115.039.316	1.983.584,74	108.643,68	59.283,52	167.927,19

Fonte: *DW* IRPF (RFB) / Elaboração Própria

Em uma terceira hipótese, Castro (2014) simulou, conforme tabela abaixo, uma alíquota de 35% para incidente sobre rendimentos originados do trabalho.

**Tabela progressiva anual fictícia dos rendimentos do trabalho, para o ano de 2012,
com nova alíquota de 35%.**

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 19.645,32	---	---
De 19.645,33 até 29.442,00	7,5	1.473,40
De 29.442,01 até 39.256,56	15,0	3.681,55
De 39.256,57 até 49.051,80	22,5	6.625,79
De 49.051,80 até 59.100,00	27,5	9.078,38
Acima de 59.100,00	35,0	13.510,88

Fonte: Elaboração Própria

A tabela acima foi simulada e uma arrecadação adicional de 18.586 bilhões para o ano de 2012 foi obtida. Essa arrecadação foi então distribuída proporcionalmente entre as faixas de renda. A tabela abaixo mostra o resultado obtido para esse exercício de ficção.

Valores recalculados para IRPF trabalho de 2012 para 3ª hipótese.

Faixa Rendimento Anual	Nº pessoas	Renda Bruta Anual	Valores em R\$ milhões		
			Valor IRPF Trabalho	Valor IRPF Capital	IRPF TOTAL
Até 3.732	12.178.323	25.136,06	0,01	3,85	3,86
Mais de 3.732 a 7.464	29.857.867	207.094,17	0,05	7,74	7,79
Mais de 7.464 a 14.928	39.072.265	433.233,27	0,35	19,56	19,91
Mais de 14.928 a 22.392	13.197.578	240.882,19	1,37	30,47	31,84
Mais de 22.392 a 37.320	11.824.922	340.132,06	968,38	138,64	1.107,02
Mais de 37.320 a 74.640	6.094.781	321.365,61	11.998,26	500,73	12.498,99
Mais de 74.640 a 149.280	2.075.849	214.925,10	31.992,08	988,51	32.980,59
Mais de 149.280	737.731	200.816,28	82.269,18	16.076,34	98.345,52
TOTAL	115.039.316	1.983.584,74	127.229,68	17.765,83	144.995,51

Fonte: DIF IRPF (RFB) / Elaboração Própria

Em uma quarta hipótese, Castro (2014) simulou duas novas alíquotas de 35% e 40% para os rendimentos do trabalho conforme a tabela abaixo.

**Tabela progressiva anual fictícia dos rendimentos do trabalho, para o ano de 2012,
com novas alíquotas de 35% e 40%.**

Base de Cálculo anual em R\$	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 19.645,32	---	---
De 19.645,33 até 29.442,00	7,5	1.473,40
De 29.442,01 até 39.256,56	15,0	3.681,55
De 39.256,57 até 49.051,80	22,5	6.625,79
De 49.051,80 até 59.100,00	27,5	9.078,38
De 59.100,00 até 69.200,00	35,0	13.510,88
Acima de 69.200,00	40,0	16.970,88

Fonte: Elaboração Própria

Uma arrecadação adicional de 29.051 bilhões para o ano de 2012 foi obtida com esta quarta hipótese. Essa arrecadação foi então distribuída proporcionalmente entre as faixas de renda. A tabela a seguir mostra o resultado obtido para esse exercício de ficção.

Valores recalculados para IRPF trabalho de 2012 para 4ª hipótese.

Faixa Rendimento Anual	Nº pessoas	Renda Bruta Anual	Valores em R\$ milhões		
			Valor IRPF Trabalho	Valor IRPF Capital	IRPF TOTAL
Até 3.732	12.178.323	25.136,06	0,01	3,85	3,86
Mais de 3.732 a 7.464	29.857.867	207.094,17	0,05	7,74	7,79
Mais de 7.464 a 14.928	39.072.265	433.233,27	0,38	19,56	19,93
Mais de 14.928 a 22.392	13.197.578	240.882,19	1,49	30,47	31,96
Mais de 22.392 a 37.320	11.824.922	340.132,06	1.048,03	138,64	1.186,67
Mais de 37.320 a 74.640	6.094.781	321.365,61	12.985,15	500,73	13.485,88
Mais de 74.640 a 149.280	2.075.849	214.925,10	34.623,52	988,51	35.612,03
Mais de 149.280	737.731	200.816,28	89.036,05	16.076,34	105.112,39
TOTAL	115.039.316	1.983.584,74	137.694,68	17.765,83	155.460,51

Fonte: DW IRPF (RFB) / Elaboração Própria.

Segundo as observações de Castro (2014), verifica-se que as alterações promovidas por meio da tributação do capital levam a um maior potencial redistributivo por fornecerem valores maiores de arrecadação extra e por serem mais concentradas nas faixas de renda mais alta. O autor registrou que o índice de Gini da renda bruta para esse ano simulado de 2012 era 0,491, e as hipóteses 1 e 2, a por exemplo, promoveriam quedas próximas a 10% no índice, o que é bastante significativo.

Portanto, em termos de progressividade, Castro (2014) conclui que a conjugação das simulações conspira a favor. O autor entende que uma mistura da 1ª hipótese (tributação exclusiva dos dividendos à alíquota de 15%) com a 3ª hipótese (criação de mais uma faixa da tabela progressiva anual com alíquota marginal de 35%) parece ser muito interessante, tanto em termos de arrecadação, quanto de aumento da

progressividade, balanceando as duas bases de incidência e possibilitando, talvez, um aumento gradual da alíquota máxima à medida que a renda média da sociedade fosse aumentando e trazendo a população para dentro da base de incidência do imposto.

Castro (2014) faz uma ressalva quanto às propostas apresentadas anteriormente. Como o perfil da carga tributária brasileira é muito centrado no consumo, o autor entende que os aumentos de arrecadação obtidos nas simulações anteriores devem ser compensados com a diminuição no mesmo montante de tributos federais incidentes sobre o consumo, como o Pis e a Cofins, por exemplo. Assim, haveria uma mudança no perfil da carga, mantendo-a em seu nível atual, e também uma melhor redistribuição da renda líquida (após a incidência do imposto) induzida pela maior capacidade redistributiva do tributo, potencializada por meio do aumento de arrecadação.

2.3 Presidenciáveis de 2018

No ano de 2018 foram realizadas eleições presidenciais no Brasil. Como de costume, propostas em torno da tributação da renda ganharam destaque, todavia, sem uma discussão aprofundada. Em que pese alguns planos de governo⁵⁸ apresentarem propostas que podem ser consideradas positivas para o aumento do respeito da capacidade contributiva, certo é que eles não se aprofundaram em suas propostas.

A título de exemplo, o plano de governo do candidato Fernando Haddad (PT) falava em tributar progressivamente, aumentar a faixa isenção das alíquotas para quem ganha até 5 salários mínimos e tributar os super-ricos. Todavia, além de especificar monetariamente o aumento da faixa de isenção, não se aprofundou mais em como seria o restante da tributação sugerida.

O plano de governo do candidato Jair Bolsonaro (PSL) era ainda mais superficial. Falava-se de forma genérica em redução da carga tributária. O maior detalhe do ponto de vista do imposto de renda foi dado na intenção de criação de um imposto de renda negativo. Não fala de quanto, nem destinado a quem.

Para além disso, os candidatos durante a campanha sugeriam propostas que não constavam de seu plano de governo. Assim, para tratarmos aqui sobre as propostas dos presidenciáveis de 2018 no âmbito do IRPF, teremos que observar o que restou dito no plano de governo e o que foi dito em outros momentos da campanha enquanto proposta.

⁵⁸ Os planos de governo dos candidatos estão disponíveis em: <http://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-2018/propostas-de-candidatos>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

Assim é de se relatar que dos candidatos mais votados, Geraldo Alckmin (PSDB), Jair Bolsonaro (PSL), Fernando Haddad (PT) e Ciro Gomes (PDT) apresentavam propostas semelhantes de taxaço de lucros e dividendos, com divergências entre as alíquotas, sugeridas por alguns em 15%, por outros em 20%. Essa proposta de tributação e dividendos normalmente estava acompanhada por uma proposta de redução do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ.⁵⁹

O candidato do PT e do PSL propuseram também uma extensão da faixa de isenção do IRPF, sugerindo os dois que esta abrangesse os que ganham até R\$ 5.000,00. A diferença entre os dois, nesse caso, é que o candidato do PSL, após a faixa de isenção, entendia que o correto seria tributar a renda somente com uma alíquota única de 15%. Já o candidato petista entendia ser necessário uma tabela progressiva com mais de uma alíquota, todavia, não especificadas durante a campanha.

Ainda no ano de 2018, durante o governo Temer, rondou pelo congresso a possibilidade de tentativa de aprovação da taxaço de lucros e dividendos, em conjunto com a redução do IRPJ⁶⁰. Entretanto, a proposta, que dependia do aval do então presidente, nunca foi enviada ao congresso. Até o presente momento, o governo atual, de Jair Bolsonaro, não se pronunciou claramente a respeito de quais alterações irá propor.

3. MEDINDO O ICC DAS PROPOSTAS APRESENTADAS

Apresentadas as propostas acima, cabe agora analisarmos o quanto as reformas propostas afetariam a capacidade contributiva do brasileiro, utilizando para tanto as fórmulas de mensuração do ICC, explanadas no capítulo 2.

Analisaremos os resultados obtidos de forma individualizada, para cada proposta de reforma anteriormente apresentada, e posteriormente tentaremos, com base nas observações realizadas, sugerir propostas que objetivem a melhora do ICC.

⁵⁹Disponível em: <https://oglobo.globo.com/brasil/candidatos-presidencia-querem-menos-ir-para-empresas-23094230>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019

⁶⁰Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,governo-prepara-pacote-tributario,70002496501>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

3.1 Mensuração do ICC na Reforma Tributária Necessária da Associação Nacional dos Auditores da Receita Federal – ANFIP e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – FENAFISCO

A “Reforma Tributária Necessária” da ANFIP e da FENAFISCO nos traz dados suficientes para que possamos medir o ICC nos momentos pré e pós tributação, tanto por meio das alíquotas nominais (marginais), como por meio das alíquotas efetivas.

No que tange às alíquotas nominais, a reforma proposta pela ANFIP e pela FENAFISCO sugere aos contribuintes a seguinte expectativa de capacidade contributiva:

TABELA 5 - REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA - ALÍQUOTA NOMINAL/SALÁRIO MÍNIMO

Nº de Declarantes	Renda mensal em salários mínimos (1 SM em 2015= R\$788,00)	ICC Pré-Tributação	Alíq. e Dedução Prog.	ICC Pós -Tributação	Varição dos Índices
10.611.125	Até 4 SM R\$ 3.152,00	-100% a -3,9%	ISENTO	-100% a -3,9%	0%
7.512.794	De 4 a 7 SM R\$ 3.152,00-R\$ 5.516,00	-3,9%, + 68,13%	-7,5% + R\$ 236,4	-3,9% a + 62,28%	0% a - 5,85%
3.352.450	De 7 a 10 R\$ 5.516,00-R\$ 7880,00	+ 68,13 a + 140,18%	- 15% + R\$ 650,08	+ 62,28% a + 123,99 %	-5,85% a -16,21%
2.536.352	De 10 a 15 R\$ 7880,00-R\$ 11.820,00	+ 140,18 % a +260,2%	- 22,5% + 1.241,1	+ 123,99 % a +217 %	-16,21% a - 43,2%
2.756.552	De 15 a 40 R\$ 11.820,00-R\$ 31.520,00	+260,2% a + 860,75 %	- 27,5% + R\$ 1.832,1	+217 % a + 652,39%	-16,21% a - 208,36%
389.811	De 40 a 60 R\$ 31.520,00-R\$ 47.280,00	+ 860,75 % a +1.341,13 %	- 35% + R\$ 4.196,1	+ 652,39% a + 964,63 %	- 208,36% a - 376,64%
359.760	Mais de 60 Mais de R\$ 47.280,00	> 1.341,13 %,	- 40% + R\$ 23.994,87	> + 964,63 %	> - 376,64%
TOTAL: 27.518.844	S. M. N DIEESE 2015 = R\$ 3.280,75				

No que tange às alíquotas efetivas, a reforma proposta pela ANFIP e pela FENAFISCO sugere aos contribuintes a seguinte expectativa de capacidade contributiva:

TABELA 6 - REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA - ALÍQUOTA EFETIVA / SALÁRIO MÍNIMO

Nº de Declarantes	Renda mensal em salários mínimos (1 SM em 2015 = R\$788,00)	ICC Pré-Tributação	Ali. Ef.	ICC Pós-Tributação	Varição dos Índices
1.301.366	Até R\$ 394,00 ½ SM	-100% a -87,99%	0%	-100% a -87,99%	0%
573.674	De R\$ 394,00 a R\$ 788,00 ½ a 1 SM	-87,99% a -75,98%	0%	-87,99% a -75,98%	0%
1.227.268	De R\$ 788,00 a R\$ 1.576,00 De 1 a 2 SM	-75,98% a - 51,96 %	0%	-75,98% a - 51,96 %	0%
3.278.035	De R\$ 1.576,00 a R\$ 2.364,00 De 2 a 3 SM	- 51,96 % a -27,94%	0%	- 51,96 % a -27,94%	0%
4.230.782	De R\$ 2.364,00 a R\$ 3.152,00 De 3 a 4 SM	-27,94 % a - 3,92 %	0%	-27,94 % a - 3,92 %	0%
3.173.086	De R\$ 3.152,00 a R\$ 3.940,00 DE 4 A 5 SM	- 3,92 % a + 20,09 %	0%	- 3,92 % a + 20,09 %	0%
4.339.708	De R\$ 3.940,00 a R\$ 5.516,00 DE 5 A 7 SM	+ 20,09 % a + 68,13 %	1,42%	+ 19,2 % a + 68,13 %	-1,7% a -2,38%
3.352.450	De R\$ 5.516,00 a R\$ 7.880,00 DE 7 A 10 SM	+ 68,13 % a + 140,18%	3,13%	+62,86% a + 132,57 %	- 5,25 % a - 7,51 %
2.536.352	De R\$ 7.880,00 a R\$ 11.820,00 DE 10 A 15 SM	+ 140,18 % a + 260,28%	6,83%	+ 123,7% a +235,6%	- 16,4 % a - 24,6%
1.180.520	De R\$ 11.820,00 a R\$ 15.760,00 DE 15 A 20 SM	+ 260,28% a + 380,37%	10,67%	+ 221,84 % a + 329,12%	- 38,44% a - 51,25%
1.086.611	De R\$ 15.760,00 a R\$ 23.640,00 DE 20 A 30 SM	+ 380,37 % a + 620,56%	14,60%	+ 310,24% a + 515, 34%	-70,13% a -105,2%
489.421	De R\$ 23.640,00 a R\$ 31.520,00 DE 30 A 40 SM	+ 620,56% a + 860,75%	17,47%	+ 494,68 % a + 692,91 %	- 125,88 % a - 167,8 %
389.811	De R\$ 31.520, 00 a R\$ 47.280,00 DE 40 A 60 SM	+ 860,75% a + 1.341,13%	20,02%	+ 668,41 % a + 1.052,62%	- 192,34 % a -288,5%
142.916	De R\$ 47.280, 00 a R\$ 63.040,00 DE 60 A 80 SM	+ 1.341,13% a + 1.821,51%	23,63%	1.000,59 % a + 860,75%	- 340,53 % a - 454,05%
141.451	De R\$ 63.040,00 a R\$ 126.080,00 DE 80 A 160 SM	+ 1.821,51% a + 3.743,02%	27,99%	+ 1283,68 % a + 2.667,36 %	- 537,83% a -1075,66%
32.329	De R\$ 126,080 a R\$ 189.120,00 DE 160 A 240 SM	+ 3.743,02% a + 5.664,53%	30,94%	+ 2.553,99% a + 3.880,98%	- 1.189,03% a -1.783,54%
13.753	De R\$ 189.120,00 a R\$ 252.160,00 DE 240 A 320 SM	+ 5.664,53% a + 7.586,04%	32,16%	+ 3.810,66% a + 5.114,21%	- 1.853,87% a -2.471,83%
29.311	Mais de R\$ 252.160,00 Mais de 320 SM	> + 7.586,04%	32,72%	> + 5071,17 %	> - 2,514,87%
TOTAL: 27.518.844	S. M. N DIEESE 2015 = R\$ 3.280,75				

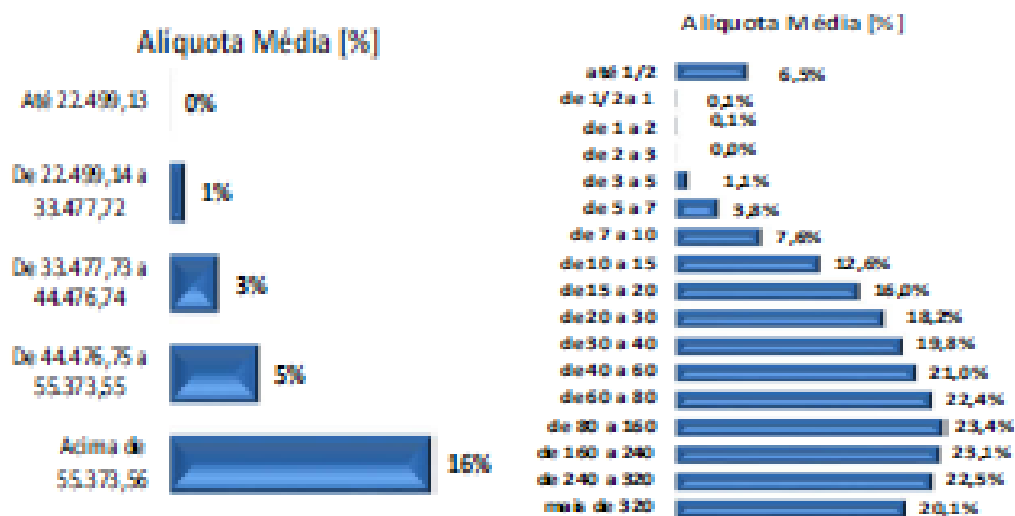
Tendo em vista que a simulação da “Reforma Tributária Necessária” foi realizada com base no ano de 2015, segue abaixo a tabela progressiva de IRPF daquele ano, bem como as alíquotas médias medidas por faixa de renda das alíquotas nominais e medidas de acordo com o salário mínimo⁶¹:

⁶¹A tabela progressiva de IRPF daquele ano, bem como as alíquotas médias medidas por faixa de renda das alíquotas nominais e medidas de acordo com o salário mínimo são dados extraídos do relatório Grandes Números da Receita Federal. Disponível em: tabela progressiva de IRPF daquele ano, bem

Tabela progressiva do IRPF Ano Calendário 2015

Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 1.868,22	Isento	
De 1.868,23 até 2.799,86	7,5	140,12
De 2.799,87 até 3.733,19	15	350,11
De 3.733,20 até 4.664,68	22,5	630,10
Acima de 4.664,68	27,5	863,33

Fonte: Receita Federal do Brasil



Da mensuração realizada, alguns pontos merecem ser destacados. Quando analisada a mensuração do ICC com a tabela de alíquota nominal proposta pela “Reforma Tributária Necessária”, o primeiro dado que nos chama a atenção é o fato de que a proposta simulada isentou praticamente todos aqueles ganhavam menos que o salário mínimo necessário do DIEESE naquele ano, R\$ 3.280,75. De acordo com a tabela de alíquota nominal da proposta pela “Reforma Tributária Necessária”, somente alguns brasileiros sem capacidade contributiva seriam tributados. Seriam aqueles que possuiriam o ICC pré-tributação de entre 0% e -3,9%.

Todavia, quando analisamos a proposta de reforma por meio das alíquotas efetivas, escalonadas em renda com base no salário mínimo, percebemos que a “Reforma Tributária Necessária” acaba isentando todos os brasileiros que possuem ICC pré-tributação negativo. Essa constatação é absolutamente positiva, pois demonstra que

como as alíquotas médias medidas por faixa de renda das alíquotas nominais e medidas de acordo com o salário mínimo.

a proposta da ANFIP e da FENAFISCO garante ao contribuinte efetivamente o mínimo existencial.

Naquele ano de 2015, todavia, analisando pelas alíquotas nominais, a Receita Federal incluiu contribuintes com ICC pré-tributação negativo em alíquotas que chegavam até 22,5%, a penúltima maior alíquota daquele ano. Quando analisada a tributação daquele ano por meio das alíquotas efetivas, a situação foi melhor, tendo sido a renda de pessoas de ICC pré-tributação negativo tributadas em até 5%.

Além disso, a proposta da “Reforma Tributária Necessária” diminuiu todas as alíquotas nominais e efetivas até a faixa de renda entre 10 a 15 salários mínimos e aumentou as efetivas acima desse patamar. Com isso, observa-se uma evidente melhora no ICC pós-tributação dos contribuintes que recebem até 15 salários mínimos, e uma redução no ICC pós-tributação principalmente daquelas pessoas que ganham acima de 20 salários mínimos.

Nesta mesma linha, outro ponto positivo analisado na proposta da ANFIP e da FENAFISCO diz respeito às reformas sugeridas em relação aos contribuintes que possuem ICC extremamente elevados, “os super-capazes”. Como anteriormente comentado após a mensuração do ICC no capítulo 2, os autores da “Reforma Tributária Necessária” também perceberam que a alíquota efetiva atual do IRPF brasileiro parava de crescer a partir da faixa de renda entre 30 e 40 salários mínimos, e, a fim de aumentar a progressividade e a capacidade contributiva, propuseram a continuidade da progressividade a partir dessa faixa de renda, atingindo a tabela progressiva de IRPF proposta pela “Reforma Tributária Necessária” uma alíquota efetiva de até 32,72%.

Neste cenário, uma pessoa que ganha mais de 320 salários mínimos, possuindo um ICC pré-tributação positivo de mais de 7.586,04%, recebendo mensalmente mais de R\$ 248.879,25 além do salário mínimo necessário do DIEESE, contribuiria com R\$ 82.506,75, restando-lhe mais de 5.071,17% de ICC pós-tributação, sendo-lhe ainda garantido mais de 50 vezes que o necessário para se viver no Brasil. Mesmo após uma queda de mais de 2.514,87% de ICC após a tributação, essa pessoa ainda teria, com sobras, garantia ao acesso, em alto padrão, à educação, saúde, transporte, moradia e todos os outros direitos fundamentais, bem como ainda lhe sobraria renda suficiente para poupança, formação de patrimônio, investimentos e empreendimentos. Caso houvesse a possibilidade de uma vinculação e de uma transferência direta de renda, dos mais ricos para os mais pobres, o que não há no Brasil, inclusive por impostos não terem caráter vinculativo, os mais de R\$ 82.506,75 de IRPF recolhidos por este

contribuinte, em um único mês, seriam suficientes para sustentar com dignidade (com base no salário mínimo necessário do DIEESE) mais de 25 famílias, de 4 pessoas, durante um mês, ou, de outra perspectiva, um família de 4 pessoas por 25 meses. Entretanto, a realidade brasileira atual é absolutamente distinta da simulação proposta pela “Reforma Tributária Necessária”.

Esse mesmo contribuinte, “super-capaz”, foi tributado tão somente em uma alíquota efetiva de 6,36 %, em 2015, tendo ficado com um ICC pós-tributação de mais de 7.103,57%. Uma alíquota efetiva menor, por exemplo, do que a de 7,97% que tributou aqueles que ganhavam mensalmente entre R\$ 7.880,00 e R\$ 11.820,00.

Deste modo, quando comparamos o ICC da proposta simulada da ANIFIP e da FENAFISCO com a tributação atual, percebemos uma evidente melhora no ICC pós-tributação da imensa maioria dos brasileiros.

Pelas reformas sugeridas, em suma, analisando as alíquotas nominais, 38,55% dos declarantes ficariam isentos do IRPF, 48,70% seriam desonerados, apresentando melhora do ICC pós-tributação, e 10,02% manteriam a alíquota atual. A tabela progressiva elevaria a tributação para apenas 2,73% dos declarantes, cerca de 750 mil contribuintes, que recebem mais de 40 salários mínimos mensais.

Com base nas alíquotas efetivas, o ICC pós-tributação de 87,26% de declarantes melhoraria, sendo desonerados de tributos ou permanecendo isentos; de 4,29% permaneceria praticamente igual; e 9,45% dos declarantes experimentariam uma queda maior do ICC pós-tributação, mas que em nada comprometeria o acesso, em alto padrão, a direitos básicos, bem como lhes garantiria renda suficiente para poupança, formação de patrimônio, investimentos e empreendimentos.

3.2 Mensuração do ICC conforme propostas de Fábio Castro

As reformas sugeridas por Fábio Castro, com base na tributação do ano de 2012, nos trazem dados suficientes para que possamos medir o ICC nos momentos pré e pós-tributação, somente por meio das alíquotas nominais (marginais).

TABELA 7 - FÁBIO CASTRO / ALÍQUOTA NOMINAL

Nº de Declarante	Renda Mensal	ICC Pré-Tributação	Alíquota e Dedução Prg.	ICC Pós - Tributação	Variação dos Índices
11.376.866	Até R\$ 1637,11	-100% a -33,55%	ISENTO	- 100% a - 33,55%	0%
5.687.373	R\$ 1637,11 a 2453,49	-33,55% a -0,41%	- 7,5% + R\$ 122,78	- 33,55% a - 2,88%	- 2,47%
2.871.538	R\$ 2.453,50 a R\$ 3.271,38	-0,41% a + 32,77%	- 15% + R\$ 306,8	- 2,88% a + 25,31%	-2,47% a -7,46%
1.598.482	R\$ 3.271,39 a R\$ 4.087,65	+ 32,77% a +65,90%	- 22,5% + R\$ 552,15	+25,31% a +50,99%	- 7,46% a -14,91%
4.339.597	R\$ 4.087,65 a R\$ 4.925,00	+ 65,90% a + 99,89 %	- 27,5% + R\$ 756,53	+50,99% a + 75,6%	-14,91 % a -24,26%
	R\$ 4.925,00 a R\$ 5.766,66	+ 99,89 % a + 134,05%	-35% + R\$ 1.125,9	+ 75,6% a + 97, 83%	-24,26% a - 36,22%
	• \$ 5.766,66	• + 134,05%	- 40% + R\$ 1.414,24	> + 97, 83%	> - 36,22%
TOTAL: 25.873.856	S. M. N DIEESE 2012 = R\$ 2.463,80				

Conforme já comentado, Castro (2014) propõe a criação de mais duas alíquotas nominais de 35% e 40%. Tais alíquotas são as mesmas propostas pela “Reforma Tributária Necessária” da ANFIP e da FENAFISCO, todavia, com uma diferença significativa: a faixa de renda onde incidem as alíquotas sugeridas.

Enquanto a sugestão da ANFIP e da FENAFISCO é de que a alíquota nominal de 35% incida sobre aqueles que ganham entre R\$ 31.520,00 e R\$ 47.280,00, e 40% para aqueles que ganham acima R\$ 47.280,00, Castro (2014) sugere uma alíquota de 35% para aqueles que ganham entre R\$ 4.925,00 e R\$ 5.766,66, e outra de 40% para aqueles que ganham acima de R\$ 5.766,00. Além disso, Castro (2014) não sugeriu nenhuma mudança nas alíquotas já existentes. Quem era isento continuaria isento, quem se inseria nas alíquotas nominais de 7,5%,15% e 22,5% continuariam sendo tributados com as mesmas alíquotas. Dos que eram tributados em 27,5%, haveria a implantação das alíquotas novas a partir da faixa de R\$ 4.925,00, como anteriormente explicado.

Neste cenário, a proposta de Castro (2014) resulta em uma redução do ICC pós-tributação daqueles que ganham acima de R\$ 4.925,00. A proposta é interessante no ponto em que os que possuem rendas muito elevadas seriam tributados de forma mais adequada, todavia, tendo em vista que a últimas alíquotas de 35% e 40% começariam a partir de R\$ 4.925,00 e R\$ 5.766,66, respectivamente, existe uma diminuição do ICC pós-tributação de pessoas que não possuem rendas tão elevadas assim como aqueles atingidos pela “Reforma Tributária Necessária”.

Como comentado anteriormente, no capítulo 2, o problema da tributação atual é que apesar de existir progressividade no IRPF brasileiro, ela cresce em uma parcela da

população que, ou não tem condição de contribuir com nada, não atingindo um ICC pré-tributação positivo, ou que possui pouca capacidade econômica para tanto. As novas alíquotas sugeridas por Castro (2014) aumentam a tributação em cima de contribuintes que possuem o ICC pré-tributação positivo entre 99% e 134%. Apesar de possuírem capacidade econômica de contribuir, não devia ser sobre eles que as alíquotas deveriam crescer, e sim sobre aqueles onde a progressividade atual tem diminuído, que possuem ICC pré-tributação muito mais alto que os eleitos por Castro (2014), a partir da faixa de renda dos que ganham 80-160 salários mínimos, tal como explicado no capítulo 2 e no tópico anterior.

Qualquer gasto extra que pessoas com o ICC pré-tributação pouco positivo tenham as colocam muito próximas da linha “0” de ICC pré-tributação, onde seriam consideradas “incapazes” de contribuir economicamente com Estado. Portanto, entendemos que o correto seria elevar as alíquotas somente com relação aqueles que poderiam suportar este aumento, que mesmo após o aumento, ainda estariam distantes do ICC “0”.

Além disso, Castro (2014) não propõe um alívio de tributação para aqueles que possuem ICC pré-tributação negativo, que ganham menos que R\$ 2.463,8, e para os que ganham pouco mais que isso. Achamos equivocado também não haver sugestões de reforma para essas faixas, pois entendemos que, além de estarmos subtributando supercapazes, estamos também supertributando incapazes, como anteriormente explicado no capítulo 2.

Seria interessante também uma análise da proposta de Castro (2014) com base nas alíquotas efetivas que nos permitem uma visão mais clara sobre a progressividade, todavia, Castro (2014) não disponibilizou esses dados em seu trabalho.

A proposta de tributação dos lucros e dividendos em 15% ou 20% é interessante, visto que aqueles que recebem lucros e dividendos normalmente possuem patrimônio considerável, pertencendo às faixas de renda mais elevadas. Neste sentido, teoricamente, haveria uma redução do ICC pós-tributação daqueles com alto grau de capacidade econômica. Entretanto, entendemos que existe uma forma de tentar melhorar ainda mais essa proposta de tributação de lucros e dividendos que será abordada um tópico mais adiante.

Importante registrar que não foi possível verificar o ICC dos contribuintes levando em consideração lucros e dividendos, pois o estudo de Castro (2014) não relacionou a tributação de lucros e dividendos à tributação de renda do trabalho. Castro

sugere que todos devem ser taxados por uma alíquota de 15% ou 20% em relação a lucros e dividendos, independentemente da renda que essa pessoa receba de trabalho, de lucros e dividendos ou dos dois conjuntamente. Os dados da Receita Federal tampouco nos permite essa mensuração.

3.3 Mensuração do ICC conforme propostas dos presidenciais de 2018.

Não é possível também mensurar o ICC com base nas propostas dos presidenciais, visto que elas foram bastante vagas, não havendo qualquer proposta de reforma concreta em relação a esclarecimento de alíquotas, mensuração de ganho de progressividade, ou mesmo estimativas de alteração da arrecadação.

Neste sentido, cabe criticar o debate político brasileiro que continua bastante superficial na discussão de temas tão caros à sociedade, como é o caso da tributação.

Das propostas apresentadas, a única coisa que poderíamos imaginar é que as propostas dos candidatos do PSL e do PT aumentariam o ICC pós-tributação das pessoas que ganham até 5 salários mínimos, visto estes partidos prometeram isenção até essa faixa de renda. Tendo em vista que o salário mínimo necessário do DIEESE não ultrapassou a faixa de 4 salários mínimos em 2018, poderíamos dizer que, caso cumpridas as promessas, só seriam tributados brasileiros com ICC pré- tributação positivo, melhorando assim a capacidade contributiva do brasileiro. Cabe agora esperar para ver se o presidente eleito e o PSL irão de fato propor e tentar a aprovação no Congresso Nacional da reforma prometida. Mais do que isso não se pode comentar, posto que as propostas de campanha não foram devidamente detalhadas.

4. SUGESTÕES DE REFORMA APÓS PROPOSTAS ANALISADAS

Ante as propostas apresentadas e analisadas com base na mensuração do ICC, observados os pontos positivos e negativos de cada uma, com base nossa perspectiva de tentativa de aumento ao respeito da capacidade contributiva, cabe agora sugerirmos as propostas de reformas que entendemos adequadas para o IRPF.

4.1 Aumento da faixa de isenção

A proposta da “Reforma Tributária Necessária” aumentou a faixa de isenção em sua proposta consideravelmente. Na proposta simulada para o ano de 2015, foi sugerida a isenção, analisando pela tabela de alíquota efetiva, até a faixa de R\$ 3.940,00, no ano em que o salário mínimo necessário do DIEESE era de R\$ 3.280,75.

Isso significa que somente seriam tributadas pessoas que possuem o ICC pré-tributação positivo a partir 20,09%. Trata-se de uma diferença de R\$ 659,25 acima do salário mínimo necessário, dando uma margem de segurança que protege o contribuinte no acesso a seus direitos básicos, principalmente em um mês em que ele venha a ter um gasto não habitual.

Naquele mesmo ano, as pessoas que ganhavam até meio salário mínimo, R\$ 394,00, estavam sendo tributadas, a uma alíquota média (efetiva) de 6,5%. Ou seja, o ICC pós-tributação foi piorado pelo Estado, em relação ao ICC pré-tributação, e isso em relação a uma pessoa que não possuía qualquer capacidade econômica para ser tributada, que não deveria ser considerada capaz contributivamente. E assim essas pessoas são afastadas da fruição de direitos fundamentais, lesadas justamente por aquele que deveria lhes prover destes, o Estado.

Portanto, entendemos como correta a sugestão de aumento da faixa de isenção da “Reforma Tributária Necessária”, principalmente a partir da faixa de renda sugerida, permitindo a correta tributação somente daqueles que possuem ICC pré-tributação positivo, após a garantia do mínimo existencial.

A “Reforma Tributária Necessária”, todavia, não esclareceu o motivo de ter escolhido essa faixa de renda de R\$ 3.940,00 para abranger a isenção. Em termos gerais ela explicou as mudanças nas alíquotas para maior respeito da progressividade e da capacidade contributiva. Todavia, não explicita o fundamento econômico, jurídico ou moral concreto que a fez eleger essa faixa de renda. Seria interessante fazê-lo para dar mais transparência ao debate.

A presente pesquisa ao aderir à sugestão de aumento da faixa de isenção proposta pela “Reforma Tributária Necessária” justifica sua escolha por essa faixa de renda superar os R\$ 3.280,75 do salário mínimo necessário daquele ano, garantindo ao contribuinte o devido acesso aos direitos fundamentais.

Nesse sentido, essa nova taxa de isenção simulada, que propõe tributar somente aqueles com ICC pré-tributação positivo, estaria respeitando o princípio da capacidade contributiva, pois somente estaria contribuindo com o Estado aqueles que possuísem capacidade para tanto, após a garantia do mínimo existencial, conforme previsto no texto constitucional.

4.2 Política de distribuição de renda para melhora do ICC pré-tributação negativo

Como observado anteriormente, grande parte dos brasileiros não atingem o ICC pré-tributação positivo, não atingindo o mínimo existencial, não devendo ser, portanto, considerados capazes de contribuir. Dessa forma, é necessário que pensemos também em uma forma de melhorar a capacidade contributiva no momento anterior à tributação.

Diga-se de passagem, o fato de muitos brasileiros não atingirem o ICC pré-tributação positivo se deve, em grande parte, como anteriormente visto, pela concentração de patrimônio e renda nas mãos de poucos, causada, em grande medida, como explicado, pela tributação regressiva atual, tanto no que tange a base de incidência de renda vista de forma isolada, como analisando todas as bases de incidência juntas, onde existe uma predileção por tributos indiretos e relacionados ao consumo.

Neste sentido, além de refletirmos acerca da redistribuição de renda por meio da tributação do IRPF, é necessário também pensarmos em outras formas de redistribuição de renda que melhorem o ICC pré-tributação dos brasileiros. Tendo em vista que a tributação e a distribuição da renda se implicam diretamente de várias formas, nada mais adequado que propor uma forma de redistribuição da renda que esteja relacionada aos dados existentes da tributação.

Assim, entendemos que seria interessante pensarmos em uma política pública que concedesse renda a todo cidadão que possuísse ICC pré-tributação negativo, a fim de melhorar sua capacidade contributiva, garantindo-lhe o mínimo existencial.

Programas de governo com viés próximo a esse já existem, como é o caso do programa Bolsa Família. Entendemos que esses programas devem ser aprimorados e intensificados. Esses programas, além da distribuição de renda, além de garantirem aos cidadãos maior acesso a bens básicos, melhorando seu ICC, também geram crescimento econômico ao país. Como divulgado pelo IPEA, cada R\$ 1,00 gasto com o Bolsa Família gera R\$ 1,78 ao PIB nacional.⁶²

Entendemos que um aprimoramento desses programas poderia ser realizado utilizando os dados hoje conhecidos dos relatórios anuais dos Grandes Números da Receita Federal, mapeando os brasileiros com déficit de ICC pré-tributação para focar a distribuição naqueles mais necessitados. Seria necessário também se utilizar dos dados

⁶²Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/10/para-cada-r-1-no-bolsa-familia-pib-cresce-r-1-78>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

da PNAD, visto que grande parte da população econômica ativa brasileira é não declarante, justamente por não atingir rendimentos que exijam declaração⁶³. Em 2015, quando o salário mínimo necessário do DIEESE era de R\$ 3.280,75, a renda per capita média do brasileiro era de R\$ 1.113,00⁶⁴, chegando somente a R\$ 509,00 no Maranhão.

Refletir uma política pública que vincule o recebimento da renda pelo Estado à declaração do IRPF pode ser interessante. Nesse sentido, para receber determinada quantia, o cidadão deveria fazer sua declaração, mesmo que não fosse contribuinte do IRPF, sendo mais fácil ao Estado mapear a necessidade de renda daquele cidadão, concedendo-lhe uma renda proporcional a seu déficit.

Ganha o contribuinte em termos econômicos, recebendo uma renda de acordo com seu déficit de ICC, por exemplo, bem como em termos de educação tributária, ampliando a toda à população a necessidade de declarar a renda recebida, qualquer que seja, o que torna o contribuinte mais consciente de seu pacto tributário com o Estado.

Para isso, seria necessária inclusive uma simplificação da declaração, para que esta pudesse se tornar acessível àqueles que não possuem alto grau de instrução, além também de campanhas de governo de caráter educacional que ensinassem ao contribuinte a fazer a declaração.

O Estado também ganharia sobremaneira, visto que possuiria uma base de dados cada vez maior em relação a informações relevantes de seus contribuintes, o que aumentaria não somente a eficiência da redistribuição proposta, como poderia também ser utilizada para outras tantas políticas públicas, mesmo que não relacionadas diretamente ao IRPF. Toda a população economicamente ativa passaria a declarar, aumentando assim o número de declarantes para mais de 100 milhões de brasileiros.

Ademais, de um ponto de vista de analítico, seria interessante essa vinculação ao IRPF, visto que poderia ser feita uma relação direta entre aquilo que estaria sendo arrecadado das faixas de renda mais altas, em relação àquilo que estaria sendo distribuído diretamente para quem possuísse o ICC pré-tributação negativo. Não se trata aqui de propor uma vinculação direta da arrecadação, sugerindo que o que fosse arrecadado dos mais ricos fosse diretamente distribuído aos mais pobres. Nossa legislação não permite tal política, visto que imposto não possui caráter vinculativo. Trata-se tão somente de observar, o quanto aqueles que possuem ICC negativo pré-

⁶³Vide as tabelas apresentadas no capítulo 2 e as considerações do tópico 6, do capítulo 2.

⁶⁴Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-02/ibge-renda-capita-media-do-brasileiro-atinge-r-1113-em-2015>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

tributação têm recebido, em relação ao que foi arrecadado daqueles que estariam contribuindo.

Uma observação desse tipo poderia nos dar maior clareza do quanto tem sido aproveitado, por meio da concessão de renda pelo Estado, do potencial redistributivo do IRPF. Obviamente deveriam também ser levadas em consideração as formas de transferências indiretas de renda, realizadas por meio de outros gastos⁶⁵ que o Estado possui com pessoas de baixa renda.

Importante também registrar que além da Bolsa Família, existem várias outras sugestões de programas que buscam uma política de distribuição de renda adequada, dentre os quais os Programas de Renda Mínima defendidos por Eduardo Suplicy⁶⁶, bem como o Imposto de Renda Negativo proposto por vários pesquisadores pelo mundo, como é o caso do liberal Milton Friedman⁶⁷. Cabe a nós, juristas e pesquisadores da matriz tributária brasileira, pensar na melhor forma de propor esses programas.

Esta pesquisa entende que devemos aprimorar e aprofundar nossa política de distribuição direta de renda, bem como entende que uma vinculação desta política ao Imposto de Renda tende a ser positiva, como anteriormente comentado.

4.3 Salário mínimo necessário como salário mínimo oficial para melhora do ICC pré-tributação

Outra forma possível de se melhorar o ICC pré-tributação dos brasileiros seria por meio na alteração do salário mínimo oficial, tornando-o cada vez mais próximo do salário mínimo necessário. Como já pontuado anteriormente no capítulo 2, sabe-se aqui que a majoração de um salário mínimo necessário é absolutamente complexa, havendo enormes discussões a respeito de qual valor deveria ser considerado ideal.

Por motivos já explicados no capítulo anterior, entendemos que o valor calculado pelo DIEESE é o mais apropriado por estar de acordo com o previsto constitucionalmente, bem como pelo previsto própria legislação infraconstitucional reguladora do salário mínimo oficial. Todavia, somos conscientes de que o cálculo do DIEESE pode apresentar alguma distorção, como também explicado no capítulo anterior,

⁶⁵ Trata-se a palavra “gastos” aqui em uma perspectiva do direito financeiro (SALVADOR, 2014). Não se busca aqui reforçar o argumento de que as pessoas de baixa renda são um custo social, quando na verdade elas financiam os serviços estatais.

⁶⁶Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40141997000200007. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁶⁷Disponível em: <https://basicincome.org/bien/pdf/2000Suplicy2.pdf>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

de modo que esta pesquisa não teria qualquer resistência em rever seus parâmetros de mínimo existencial, caso houvesse cálculo mais apropriado.

Todavia, mesmo podendo haver alguma distorção ou erro metodológico no cálculo proposto pelo DIEESE, certo é que o salário mínimo atual, inferior ainda aos R\$ 1.000,00 é evidentemente insuficiente para prover uma família de 4 pessoas de todos os direitos básicos conforme prevê a Constituição. Somente uma cesta básica de alimentos em São Paulo, R\$ 432,81, custaria quase metade do valor do salário mínimo atual, R\$ 998,00.⁶⁸

Desta forma, é imprescindível que o salário mínimo brasileiro oficial seja melhorado, se aproximando cada vez mais do valor de um salário mínimo necessário, que aqui entendemos ser aquele calculado pelo DIEESE.

Em termos de ganho real, um avanço efetivo se deu em 2006, quando o governo modificou a fórmula de reajuste do salário mínimo que passou a somar o INPC anterior e o crescimento do PIB de dois anos antes.

Essa fórmula acelerou os ganhos do salário mínimo até 2014, acumulando dianteira de 72,3% sobre a inflação do período. O DIEESE confirma esse aumento, ao constatar que em 1995 o mínimo comprava 1,02 cesta básica e em 2014 conseguia comprar 2,21 cestas.⁶⁹ Ou seja, mais que dobrou o poder de compra dos gêneros alimentícios. Vale ressaltar que o aumento do mínimo ajuda a elevar também pisos de várias categorias e influi na elevação dos pisos estaduais. O salário mínimo impacta a vida de 48 milhões de pessoas, consistindo em uma das mais importantes políticas de inclusão social.

Poderia ser proposta, por exemplo, uma reforma gradual, que permitisse à indústria e aos empregadores se planejarem com o devido tempo. Um salário mínimo devido ajudaria na diminuição da desigualdade social e fomentaria o crescimento da economia, tendo em vista que aumentaria a fatia de renda da população mais pobre. Neste sentido, o boletim do Fundo Monetário Internacional-FMI de junho de 2015, demonstra que elevar em 1 ponto percentual a parcela da renda dos pobres e da classe média aumenta o crescimento do PIB de um país em até 0,38 ponto percentual em cinco

⁶⁸Disponível em: [//www.dieese.org.br/analisecestabasica/analiseCestaBasicaAnteriores.html](http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/analiseCestaBasicaAnteriores.html). Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁶⁹Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2018/notaTec188SalarioMinimo.html>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

anos. Em contrapartida, elevar em 1 ponto percentual a parcela da renda dos ricos reduz o crescimento do PIB em 0,08 ponto percentual.⁷⁰

Em que pese a permanente discussão a respeito de qual deveria ser a fórmula correta de atualização do salário mínimo, ante todo o exposto nesta pesquisa, certo é que seu valor base deveria ser aumentado e a atualização ser feita de acordo com um cálculo que permitisse sempre o acesso a um mínimo existencial real, que no caso dessa pesquisa, entendemos ser o valor calculado pelo DIEESE.

4.4 Alteração da faixa de renda das primeiras alíquotas

Outra sugestão de reforma que recomendamos é a diminuição das alíquotas proposta pela “Reforma Tributária Necessária” para as pessoas que ganham até 15 salários mínimos. Esses contribuintes que possuem ICC pré-tributação de até 260% eram antes tributados por uma alíquota efetiva de 12,6%. Pela proposta da “Reforma Tributária Necessária” todas as faixas até 15 salários mínimos teriam alíquotas efetivas reduzidas praticamente pela metade, sendo tributadas a uma alíquota efetiva de até 6,83%.

Ou seja, verificou-se um aumento do ICC pós-tributação de todas essas pessoas que ganham até 15 salários mínimos. Como visto anteriormente, trata-se de desonerar mais de 48% dos contribuintes da parte baixa da pirâmide. Trata-se de melhorar o ICC pós-tributação da maioria dos declarantes, que não possuem ICC pré-tributação tão elevado assim, principalmente daqueles que ganham até 5 salários mínimos, concedendo uma maior margem financeira de segurança ao acesso do mínimo existencial, visto que mesmo que em alguns meses houvessem gastos extras inesperados, como compra de remédios, essas pessoas teriam maior disponibilidade de recursos para arcar com esses eventuais custos extras, sem se privar do acesso aos bens básicos.

Desta forma, apoiamos aqui a proposta da “Reforma Tributária Necessária” de reduzir as alíquotas efetivas daqueles que não possuem ICC pré-tributação tão elevado.

4.5 Alíquotas de 35% e 40% para ICC pré-tributação elevados

Como havíamos identificado no capítulo 2, nosso sistema tributário atual supertributa “incapazes” e subtributa “supercapazes”. Assim, além de promover

⁷⁰Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1513.pdf>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

alterações na parte mais baixa da tabela, aliviando a tributação daqueles que possuem ICC pré-tributação baixo ou não tão elevado, é necessário tributar adequadamente aqueles que se encontram nas faixas de renda mais altas dos declarantes.

A pergunta que se coloca, entretanto, é: a partir de que faixa de renda aumentar a tributação? As propostas de reforma acima apresentadas ilustram bem as diversas possibilidades de resposta para essa pergunta. Enquanto a “Reforma Tributária Necessária” sugere, com base no ano de 2015, um aumento na tributação nominal a partir daqueles que ganham entre 40 e 60 salários mínimos, Castro sugere uma alíquota nominal de 35% para aqueles que ganham entre R\$ 4.925,00 e R\$ 5.766,66, e outra de 40% para aqueles que ganham acima de R\$ 5.766,00, com base no ano de 2012.

A resposta para entender sobre qual faixa de renda deve incidir as novas alíquotas se encontra na análise da falha de progressividade existente no sistema atual. Como visto no capítulo 2, ao analisarmos a tabela progressiva de 2012, bem como ao analisar a tabela progressiva de 2015, com base nas alíquotas efetivas, percebe-se nos dois anos, que a progressividade da tabela de IRPF cresce até a faixa de renda de 80-160 salários mínimos, atingindo uma alíquota efetiva máxima de 23,4%, e, depois dessa faixa de renda, a tabela torna-se regressiva.

Nesse sentido, tendo em vista que sugerimos uma redução da alíquota efetiva para aqueles que ganham menos de 15 salários mínimos, visto que estes não possuem ICC pré-tributação tão elevado, bem como analisando que a falha na progressividade da tabela atual está em faixas mais elevadas de renda, não achamos correta a proposta de novas alíquotas sugeridas por Castro que aumenta a tributação sobre contribuintes que possuem o ICC pré-tributação positivo entre 99% e 134%.

Entendemos correto, por outro lado, a proposta sugerida pela “Reforma Tributária Necessária”, que prevê o aumento da alíquota efetiva a partir da faixa de contribuintes com renda superior a 15 salários mínimos, que possuem ICC pré-tributação positivo maior que 260,28%, tributando os contribuintes efetivamente de 10,67%, até 32,72%, para aqueles que ganham mais de 320 salários mínimos mensais, aproximando-se mais da média de alíquota máxima da OCDE, como vimos no tópico 2 desse capítulo.

4.6 Taxação rendas muito elevadas: tributando adequadamente “supercapazes”

A “Reforma Tributária Necessária” prevê ainda uma taxaço de adicional para pessoas com rendas muito elevadas, denominada de Contribuiço Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física – CSPF, a uma alíquota de 7,5%, sobre aqueles que ganham mais de R\$ 100.000, 00 por mês, o que corresponderia a 0,7% do total de declarantes do IRPF.

Como comentado no capítulo 2, foi percebido no ano de 2012, por Souza (2016), que o 1% mais rico do país era possuidor de 23% da renda total que a população brasileira detém. Segundo os estudos de Souza (2016, p.230-233), apesar de a desigualdade do no país ser observada de forma sistemática em toda pirâmide da distribuiço, o centil mais rico da distribuiço brasileira vive em condições absolutamente distintas e mais privilegiadas que os estratos ricos mais abaixo. É nesse centil mais rico que o Brasil consegue ser ainda mais desigual.

Neste sentido, a proposta da “Reforma Tributária Necessária”, de criar uma taxaço adicional para 0,7% mais ricos dos declarantes, atinge justamente essa faixa da população onde o Brasil é ainda mais desigual, aumentando o potencial redistributivo do IRPF, e criando uma receita adicional que pode atingir até 40 bilhões de reais.

Desta forma, por todos os motivos anteriormente explanados, atingindo exatamente o local da pirâmide social onde o Brasil é ainda mais desigual, bem como por se tratar de uma taxaço adicional em pessoas “super-capazes”, que possuem ICC pré-tributaço positivo superior a 2.948%, e que ficariam com ICC pós-tributaço positivo e superior a 1.761%, que em nada comprometeria acesso, em alto padrão, a direitos básicos, bem como lhes garantiria renda suficiente para poupança, formaço de patrimônio, investimentos e empreendimentos, sugere-se aqui também, nesta pesquisa, esta proposta da “Reforma Tributária Necessária” de taxaço de altas rendas.

Para se ter uma noço do impacto redistributivo dessa taxaço adicional, que incidiria sobre 200 mil pessoas, cumpre evidenciar que esta geraria, segundo os cálculos da “Reforma Tributária Necessária”, uma arrecadaço de 40 bilhões de reais, como anteriormente noticiado, que, conforme o salário mínimo necessário do DIEESE para aquele ano de 2015, de R\$ 3.280,75, teria potencial para sustentar em um mês mais de 12.192.334 famílias brasileiras. Trata-se, portanto, de uma medida que taxaria somente 200 mil brasileiros, e teria potencial para sustentar, conforme a família padrão utilizada pelo DIEESE, de 4 pessoas, 48.769.336 de brasileiros. Levando em conta a população

brasileira em 2015, de 204 milhões de habitantes⁷¹, essa taxaço adicional sobre 0,098%, da populaço, poderia sustentar adequadamente, caso houvesse a possibilidade de transferênça direta, o que não há, mais de 23% de nossa populaço.

4.7 Tributação lucros e dividendos

Conforme exposto por Gobetti e Orair (2017), somente Brasil e Estônia em todo o mundo não possuem qualquer tributação de IRPF sobre lucros e dividendos. No Brasil, a isenço foi prevista após edição da lei 9.249/95. Boa parte dos defensores dessa medida alegam que a tributação de lucros e dividendos representaria bitributação, por tributar a empresa e posteriormente seu sócio. Este argumento, entretanto, não é correto por dois motivos.

A bitributação ocorre quando dois entes públicos distintos tributam um mesmo fato gerador. Esta situaço não seria o caso da tributação de lucros e dividendos, pois nesse caso somente a União estaria tributando seja por meio do IRPF, seja do IRPJ. Também não poderia ser entendida enquanto bitributação esta hipótese analisada, visto que os sujeitos passivos tributados na situaço são distintos, um é a empresa tributada por IRPJ, o outro é a pessoa física que seria tributada pelo IRPF. Portanto, não existem óbices legais para tributação de IRPF sobre lucros e dividendos no Brasil.

Superada essa questão de uma inexistente impossibilidade jurídica para essa tributação, resta saber como deveria ser feita a tributação de lucros e dividendos no Brasil. Conforme apresentado neste capítulo, Castro sugeriu uma tributação fixa de 15% ou 20% sobre lucros e dividendos, para todas as faixas de renda. Castro, todavia, não fundamentou o motivo de sugerir somente uma alíquota para tributação da renda originada do capital.

Tendo em vista que renda, seja advinda do capital, seja advinda do trabalho, continua sendo renda, não vemos motivos para uma tributação diferenciada sobre a renda originada do capital. Mais ainda, caso a análise de Piketty apresentada no capítulo 1 esteja correta, onde, segundo a fórmula $r > g$, o crescimento da renda gerada pelo capital de forma superior ao crescimento econômico acaba gerando desigualdade e estagnação do crescimento econômico, teríamos, então, mais um motivo para não se criar diferenciações para tributação da renda gerada pelo capital.

⁷¹Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2015/08/em-2015-somos-204-milhoes-de-brasileiros>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

Dito isto, entendemos que seria correta a tributação de lucros e dividendos segundo a mesma tabela progressiva que tributa a renda do trabalho. Gobetti e Orair (2017) fizeram essa simulação utilizando como base a arrecadação de 2013, utilizando a tabela progressiva de IRPF para renda do trabalho daquele ano, cujas alíquotas nominais variavam de 7,5% e 27,5%. Segundo o cálculo dos autores, essa proposta de reforma geraria uma arrecadação extra de 66,4 bilhões aos cofres públicos do país.

Em nossa recomendação de proposta de reforma, todavia, sugerimos que seja utilizada a tabela progressiva para renda do trabalho proposta pela “Reforma Tributária Necessária”, cujas alíquotas nominais variam de 7,5% a 40%.

Registra-se também que essa proposta deveria vir acompanhada com uma redução do IRPJ, o que estimularia o dinheiro a ficar dentro da empresa, sendo teoricamente reinvestido, fazendo a empresa e a economia crescerem e gerando mais empregos. Conforme demonstram Gobetti e Orair (2017), a média da soma da tributação do IRPJ e do IRPF sobre lucros e dividendos na OCDE foi de 43,1%, em 2015. Neste sentido, seria interessante refletir sobre uma reforma cuja soma dessas duas tributações ficasse próxima dessa média da OCDE.

Ainda, para que essa tributação de IRPF sobre lucros e dividendos possa ocorrer devidamente, é necessária também, conforme propõe a “Reforma Tributária Necessária”, a revogação da previsão legal para distribuição de lucros ou dividendos com tributação reduzida sob a forma de juros sobre o capital próprio- JSCP, art. 9º da Lei nº 9.249/95. É fundamental a extinção dos dois benefícios legais, visto que a revogação isolada do art. 10 da mencionada Lei provocará uma “migração” dos beneficiários de lucros e dividendos na direção da utilização da distribuição favorecida prevista no art. 9º da mesma Lei, que permite a dedução dos juros sobre o capital próprio no lucro tributável, sendo estes contabilizados enquanto despesa operacional.

4.8 Reflexão sobre o fim das deduções e isenções

Conforme analisado no capítulo 2, as deduções impactam de forma substancial a tributação do IRPF no Brasil, reduzindo consideravelmente as alíquotas nominais (marginais) quando comparadas com as efetivas.

Segundo algumas observações de Castro (2017) comentadas no capítulo 2, em que pese essa clara redução da alíquota marginal para a alíquota efetiva em todas as faixas, Castro (2017), defende, utilizando o índice de Kakwani, que o impacto das deduções do IRPF brasileiro é variado para cada tipo específico de dedução.

Segundo os dados encontrados por Castro (2017), a dedução mais progressiva é o desconto simplificado e as mais regressivas são as outras deduções que representam a soma da contribuição previdenciária privada, livro-caixa e pensão alimentícia. As demais deduções seriam, segundo Castro, praticamente proporcionais, deixando estável a progressividade, sendo que, a partir de 2007, as despesas com dependentes e instrução que eram levemente regressivas passaram a ser levemente progressivas.

Entretanto, utilizando o mesmo índice de Kakwani, Gobetti e Orair (2016) chegaram a resultado diferente de Castro, indicando que as deduções contribuem para ampliar a desigualdade influenciando regressivamente a tributação do IRPF. As diferenças de resultado podem se explicar pelo fato de Gobetti e Orair terem utilizado somente o décimo mais rico dos declarantes para mensurar a progressividade segundo o índice de Kakwani, bem como pelo fato de Castro não ter incluído os rendimentos isentos que reduzem a base de cálculo do imposto, sobretudo no topo da distribuição, chegando a resultados que apontam maior progressividade.

Em que pese a diferença metodológica dos trabalhos apresentados, consideramos ambas as pesquisas de grande importância para a reflexão da progressividade do IRPF brasileiro, todavia, é necessário tecer alguns comentários para entender de uma perspectiva mais abrangente o real impacto das deduções legais no âmbito do IRPF.

Conforme já abordado anteriormente, somente uma pequena parcela da população economicamente ativa brasileira é obrigada a declarar IRPF, tendo em vista o baixo grau de renda da grande maioria da população brasileira. Desses que declaram, por volta de 40% não contribuem com IRPF por serem isentos. Desta maneira, somente os extratos com renda mais elevada estariam inseridos dentre aqueles que utilizam da dedução de algumas despesas para reduzir a quantia de imposto que devem pagar.

Neste cenário, é importante mencionar que as mensurações realizadas por Castro e Gobetti/Orair foram feitas somente com base nos declarantes de IRPF. Portanto, não mensuram o impacto que essas deduções podem causar em relação a toda população econômica ativa brasileira.

Neste sentido, é necessário observar que quando o Estado permite a um contribuinte que ele deduza o gasto com educação e com saúde, por exemplo, do valor que ele tem a pagar do IRPF, é como se o Estado tivesse concedendo a esse cidadão uma “bolsa saúde” ou uma “bolsa educação”, visto que toda renúncia a tributo por parte do Estado, seja por dedução, seja por isenção concedida, é contabilizado como um

gasto/investimento que o Estado está tendo com determinado indivíduo, empresa ou setor.

Assim, quando o Estado opta por permitir deduções e isenções do IRPF, significa que ele está escolhendo gastar diferenciadamente em saúde, educação e etc, com uma parcela já privilegiada da população, sem permitir aos mais pobres, que não são tributados pelo IRPF, o mesmo acesso aos bens disponibilizados pelas deduções.

Dessa perspectiva, qualquer dedução ou isenção concedida no âmbito do IRPF aumenta substancialmente a regressividade dos gastos estatais quando incluímos na análise a parcela da população que não é contribuinte do IRPF.

Além disso, como demonstrado por Ocké-Reis (2014)⁷², quando o Estado escolhe permitir as deduções, renunciando ao imposto que seria arrecadado, ele está tendo não somente um gasto com os mais ricos, como está financiando o setor privado, por exemplo, de saúde e educação, fortalecendo escolas particulares e planos de saúde, em detrimento de investimentos que poderiam ser feito no Sistema Único de Saúde-SUS e na educação pública que estariam acessíveis a todos os brasileiros.

Conforme apontado pelo estudo da OXFAM, “Bem público e riqueza privada”⁷³, evidências de 150 países, abrangendo um período de mais de 30 anos, mostram que, em termos gerais, o investimento em saúde pública, educação pública e proteção social reduz o fosso entre ricos e pobres. Analisando-se 13 países em desenvolvimento, se concluiu que os gastos em educação pública e saúde pública representavam 69% da redução total da desigualdade. Relata o estudo que a redução da desigualdade se dá, pelos simples fatos de o bem público proporcionar a todos exatamente as mesmas oportunidades.

Portanto, a partir do momento que o Estado escolhe permitir a dedução daqueles que já se encontram no topo da pirâmide social, ele acaba gerando desigualdade de duas formas: 1) ao investir diferenciadamente nos bens básicos em favor daqueles que já estão em uma situação social privilegiada; 2) ao deixar de investir no bem público, que reduz a desigualdade, pra investir na iniciativa privada, que somente está acessível a quem consegue pagar.

⁷²Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=22543&Itemid=6. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁷³Estudo disponível em: <https://www.oxfam.org.br/bem-publico-ou-riqueza-privada>. Acesso em 7 de janeiro de 2019.

Para se ter noção do impacto dessa renúncia tributária voluntária do Estado com as deduções, no ano de 2017, as deduções na área da saúde custaram à União 12,7 bilhões de reais, ante um orçamento total em saúde de 107 bilhões programados para aquele ano⁷⁴. Trata-se de uma renúncia referente a 11,86% do orçamento destinado ao setor⁷⁵.

Dito isto, sugere-se aqui também a reflexão sobre a revogação de todas as deduções e isenções permitidas pelo IRPF, visto que possuem efeito regressivo, prejudicando aquelas pessoas com ICC tão negativo que ou são isentas, ou nem como enquanto declarantes de IRPF se enquadram.

Diga-se de passagem, com as propostas sugeridas anteriormente de aumento da faixa de isenção ou desoneração para aqueles que ganham até 15 salários mínimos, não seriam tão sentidos os impactos da dedução para aqueles que ganham até essa faixa de renda. Para aqueles que ganham mais que 15 salários mínimos e possuem ICC pré-tributação elevados, mesmo com a revogação das deduções, o ICC pós-tributação permaneceria elevado, ficando positivo e maior que 270%, conforme demonstra o cálculo de ICC feito para “Reforma Tributária Necessária” na tabela escalonada por salário mínimo e alíquotas nominais.

Ainda, é importante mencionar que, com os valores arrecadados por meio da revogação das deduções e isenções, seria possível realizar investimentos importantes em saúde, educação e etc, para que futuramente nenhum contribuinte necessitasse realizar qualquer gasto com as áreas em que hoje se permite dedução, pois seriam contemplados com um serviço público de qualidade.

Necessário ainda pontuar que o que se sugere aqui é uma *reflexão* sobre o fim das deduções e isenções. Não se está sugerindo prontamente o fim de todas elas sem maiores reflexões. Essa sugestão a caráter de reflexão se dá, visto que o art. 145, §1º, da Constituição Federal, que prevê o respeito à capacidade contributiva, versa que os tributos, sempre que possível, irão ter caráter pessoal. Sabe-se, assim, que as deduções e isenções no âmbito do IRPF são uma forma direta de se concretizar esse requisito de observação ao caráter pessoal. Deste modo, ter-se-ia que se observar quais deduções/isenções seriam suficientes para se respeitar o previsto no mencionado artigo

⁷⁴Dados constantes do Demonstrativo de Gastos Tributários – PLOA 2017. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt>>. Acesso em 5 de dezembro de 2018.

⁷⁵Dados Constantes do Orçamento Cidadão PLOA 2017. Disponível: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsf/portalsf/orcamentos-anuais/orcamento-2017/ploa/ploa-2017-orcamento-cidadao/view>>. Acesso em 5 de dezembro de 2018.

em sua plenitude. Outra saída mais complicada seria também a alteração do texto constitucional para flexibilizar o caráter o pessoal.

Como visto, não se trata de uma sugestão simples. Existe a constatação de que as deduções e isenções no âmbito do IRPF geram regressividade no âmbito do IRPF. Há, portanto, que se tentar amenizar esse caráter regressivo sem desprestigiar o caráter pessoal.

4.8 Só trabalhar com alíquota efetiva: respeito ao princípio da transparência

Com a sugestão sugerida para tributação progressiva para todas as fontes de renda, como lucros e dividendos, bem como de revogação das deduções e isenções existentes no âmbito do IRPF, aproximar-se-iam bastante, ou mesmo se igualariam as alíquotas marginais e efetivas. Dessa equalização é que fazemos outra sugestão de reforma: somente trabalhar junto ao contribuinte as alíquotas efetivas, de modo a se respeitar o princípio da transparência, inicialmente insculpido no parágrafo 5º do art. 150, da Constituição.

Diferentemente do que ocorre hoje em dia, a informação que deve ser passada ao contribuinte é aquela que expressa o que acontece de fato no momento da tributação. Quanto mais fiel à realidade for a explicação de nossa tributação, quanto mais simplificada, mais acessível ela se tornará ao contribuinte e um maior respeito ao princípio da transparência nós alcançaremos. Quem contribui? A partir de qual base de incidência contribui? Com quanto contribui? Estas devem ser perguntas facilmente respondidas pelo contribuinte brasileiro. Quanto menos maquiagem possuir nossa tributação, mais transparência e mais eficiência nossa matriz tributária ganhará.

Neste sentido, trabalhar com as chamadas alíquotas nominais (marginais) somente distorce a realidade que é passada ao contribuinte e torna nossa tributação mais complexa. Cria-se uma cultura equivocada de “maquiar a linguagem tributária” que está enraizada em toda nossa tributação atual. Exemplo disso é quando se esconde do contribuinte o quanto ele realmente está pagando em determinado tributo, como ocorre com o cálculo por dentro do ICMS⁷⁶, ou, quando se gera uma dúvida ao contribuinte a

⁷⁶Sobre o tema, ver: GASSEN, Valcir ; D'Araújo, Pedro Júlio Sales . A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS: reescrevendo a decisão do Supremo Tribunal Federal. I. In: Antonio Carlos Diniz Murta; Demetrius Nechele Macei; Raimundo Juliano Rego Feitosa. (Org.). (Org.). XXII Encontro Nacional do CONPEDI/UNINOVE: sociedade global e seus impactos sobre o estudo e a efetividade do Direito na contemporaneidade.. 1ed.Florianópolis: FUNJAB, 2013, v. , p. 259-288.

respeito de quem está arcando economicamente com os tributos indiretos, como ocorre com a diferenciação entre contribuinte de fato e de direito.

Assim, a maquiagem terminológica que é feita com a utilização da alíquota nominal ajuda a esconder do contribuinte o quanto ele está pagando por determinado tributo. Diga-se de passagem, muitos interlocutores, inclusive a Receita Federal, utilizam com frequência as alíquotas nominais sem mencionar que elas não representam a tributação real, tratando-nas muitas vezes somente enquanto “alíquotas”.

No âmbito do IRPF, essa utilização da alíquota nominal é ainda mais complicada, pois se trata de tributo direto e irritante, que por natureza deveria cumprir a função de ser o mais transparente possível. É preciso que ele “irrite” os contribuintes na exata proporção do valor que foi recolhido. Quantas pessoas ouvimos dizendo que pagam quase um terço de salário em IR e sabemos que essa afirmação não é correta, quando analisamos as alíquotas efetivas?

Necessário expor que essa pesquisa tem plena consciência que próprio IRPF e sua forma de cálculo fazem com que existam alíquotas efetivas e as nominais. A zona de isenção e demais faixas progressivas beneficiam a todos, sendo o contribuinte tributado com determinada alíquota no montante que supera a faixa anterior. Desse modo naturalmente surgem as alíquotas efetivas e nominais.

O que se propõe aqui, todavia, é que se encontre um modo de trabalhar junto ao contribuinte somente as alíquotas efetivas. A partir do momento que a Receita Federal expõe ao contribuinte a alíquota nominal sem muitas explicações, o contribuinte tende a entender que aquela é a alíquota que o está tributando efetivamente. Diga-se de passagem, muitas vezes o Estado trata as alíquotas nominais como únicas alíquotas existentes, não mencionando as alíquotas efetivas, o que influencia o contribuinte a imaginar as alíquotas nominais como sendo as alíquotas efetivas. Tal forma de se trabalhar as alíquotas nominais junto ao contribuinte tem ainda seu caráter nocivo aprofundado quando é reproduzida pela imprensa⁷⁷, o que só contribui para o aumento da falta de transparência de nossa matriz tributária.

Essa falta de transparência só enfraquece mais ainda o já sofrido pacto tributário existente entre contribuinte e Estado, visto que o contribuinte pensa que o Estado está

⁷⁷Percebe-se na reportagem a seguir, de um dos maiores veículos de imprensa nacional, a alíquota nominal sendo comentada como se efetiva fosse, sem qualquer menção a existência da alíquota efetiva, a qual de fato expressa a realidade da tributação: <https://oglobo.globo.com/economia/governo-vai-baixar-aliquota-maxima-de-imposto-de-renda-subir-iof-diz-bolsonaro-23346048>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

lhe retirando mais dinheiro do que a realidade evidencia, causando no contribuinte uma irritação maior do que a real tributação lhe causaria.

Nesse sentido, a importância do princípio da transparência na tributação é explicada por D'Araújo (2015, p.105):

Este preceito assume a função de fundamento do Estado Democrático de Direito, a partir do momento em que permite, por intermédio da obrigação dirigida ao ente estatal de legislar de maneira clara e precisa, a criação de uma consciência crítica por parte do contribuinte acerca do seu papel enquanto financiador do aparato estatal. Busca-se, com isso, que a tributação seja clara de tal modo que qualquer um possa ter ciência da carga a qual está submetido e tenha condições de questionar o Estado em uma arena pública. Tal princípio é fruto justamente do fato de que não pretendemos viver em um Estado opressor e arbitrário. A tributação deve ser baseada, portanto, em uma justificação calcada em argumentos socialmente aceitáveis. Dessa forma, o princípio da transparência fiscal representa a legitimação do próprio Estado por intermédio dos ideais democráticos e republicanos. Democráticos por permitir que todos tenham acesso ao conteúdo da norma jurídica tributária, a qual, como vimos, não pode se utilizar de subterfúgios que impeçam sua compreensão pelo cidadão comum. E republicanos por incutir neste mesmo cidadão um espírito de *res publica*, de cultivar o cuidado com a coisa pública, permitindo que os membros da comunidade política passem a controlar e exigir de seus representantes um compromisso para com toda a sociedade.

Uma possibilidade de não se trabalhar as alíquotas nominais e dar maior transparência ao contribuinte seria, a título de exemplo, chamar a atual alíquota nominal de *pré-alíquota*, de modo que fique claro ao contribuinte que a alíquota definitiva, efetiva e real ainda não é aquela. Há possivelmente outras formas de se deixar de trabalhar a alíquota nominal junto ao contribuinte, tornando a tributação mais transparente. Devemos refletir acerca de qual seria a forma mais eficiente para propor essa alteração.

Assim, para que o contribuinte tenha plena noção do quanto sua capacidade contributiva vai ser afetada na hora da tributação, sugere-se aqui que sejam abolidas as alíquotas nominais e que o Estado passe a somente trabalhar junto ao contribuinte com as alíquotas efetivas, visto que estas representam corretamente a tributação real.

4.9 Atualização adequada da tabela progressiva de IRPF

Outro fator que impacta sobremaneira a capacidade contributiva do brasileiro é a atualização da tabela progressiva do IRPF. Conforme explica Michelet (2017)⁷⁸, a Unidade Fiscal de Referência (UFIR), que norteava a tabela progressiva de IRPF no começo dos anos 90, a partir do ano de 1992, passou a ser corrigida pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, de acordo com o disposto no art. 2º, § 2º, da Lei nº 8.383, de 1991.

⁷⁸Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/34099>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

Entretanto, com a política de desindexação da economia própria dos anos 90, a Lei nº 9.250, de 1995, determinou a conversão em reais dos valores expressos até então em UFIR. Fazendo-o, a Lei extinguiu o fenômeno da correção monetária automática da tabela do IRPF.

A partir de então, a atualização monetária dos valores de incidência do IRPF depende de lei. Entre 2002 e 2015, essa atualização se deu por Medidas Provisórias de iniciativa do Poder Executivo.

Conforme demonstra Michelet (2017), a ausência de atualização da tabela gera um impacto positivo na arrecadação federal⁷⁹. Conforme explica o autor, os salários e as despesas dos contribuintes são corrigidos pela inflação e a tabela de incidência não é, ou é em medida inferior. Com isso, os salários acabam subindo de faixa de incidência sem qualquer ganho real. O Sindicato dos Auditores Fiscais - SINDIFISCO (2019) calculou a existência de uma defasagem acumulada de cerca de 95,46% na tabela de IRPF desde 1995, entre o valor atual e o valor daquela época.

Essa ausência de atualização causa um efeito nefasto ao cidadão, todavia, por outro lado, gera um aumento inercial da carga tributária sobre o contribuinte em favor da Fazenda. Conforme aponta acertadamente o autor, tal prática viola frontalmente princípios constitucionais, principalmente o da capacidade contributiva, o próprio conceito constitucional de renda e a dignidade da pessoa humana no aspecto do mínimo existencial.

O SINDIFISCO (2019) calculou que se o governo federal atualizasse em 2018 a tabela progressiva do imposto de renda retido na fonte (IRFF) de acordo com a inflação, só teriam retenção na fonte os brasileiros que ganham acima de R\$ 3.689,00 ou seja, seriam isentos os que ganham abaixo desse valor, conforme demonstra a tabela abaixo, simulada pelo SINDIFISCO:⁸⁰

⁷⁹Michelet (2017) explica: “O efeito econômico mais notável da ausência de correção da tabela do IRPF é desdobramento do chamado “efeito Tanzi”, identificado pelo economista VitoTanzi. O efeito Tanzi, normalmente observado na tributação indireta, é associado à perda real da arrecadação tributária decorrente do aumento de preços entre o momento da ocorrência do fato gerador e o do recolhimento do tributo. Outros estudos, como o de Giambiagi⁵, destacam o chamado “efeito Tanzi negativo”, quando associado a tributos diretos, como é o caso do IRPF. À medida que os salários e as despesas dos contribuintes são corrigidos pela inflação e a tabela de incidência e as hipóteses de dedutibilidade não o são, ou são em medida inferior, há um ganho de arrecadação para a União. Isso porque os salários acabam subindo de faixa de incidência sem qualquer ganho real, enquanto as despesas podem encontrar o teto de dedutibilidade, ainda que carcomidas pela inflação. Em consequência do “efeito Tanzi negativo”, portanto, há um ganho de arrecadação para a União e uma tributação indevida de valores do contribuinte.”

⁸⁰Disponível

em:

https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=24246:a-

Tabela Progressiva Mensal Corrigida pela Defasagem Acumulada

Ano-Calendarário 2018

em R\$

De	Até	Correção	Alíquota	Dedução
0,00	3.689,93	93,80%	isento	-
3.689,94	5.478,07	93,80%	7,50%	276,74
5.478,08	7.338,47	95,64%	15,00%	687,60
7.338,48	9.169,34	96,57%	22,50%	1.237,99
acima de	9.169,34	97,51%	27,50%	1.696,45

Dedução Mensal por Dependente: R\$ 370,58

Educação - Dedução anual individual: R\$ 6.961,40

Parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria, pensão, reserva ou reforma dos contribuintes com mais de 65 anos: R\$ 3.689,93

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil

Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional

* Cálculo com base no produto entre a dedução mensal por dependente para o ano-calendarário de 2015 (R\$ 189,59) e a média aritmética simples das correções (95,46%).

**Mesma metodologia aplicada para dedução anual individual na educação

***Faixa de isentos

Para se ter uma ideia do impacto negativo que a não atualização gera na capacidade contributiva do brasileiro, basta olharmos para o salário mínimo necessário em 2018 que alcançou uma média anual de R\$ 3.705,25. Deste modo, se a faixa de isenção estivesse devidamente atualizada em 2018, estaria muito mais próxima ao salário mínimo necessário do DIEESE, e atingiria de modo indevido somente pessoas que possuem, de acordo com alíquota nominal, ICC pré-tributação negativo em R\$ 16,25. Se analisássemos pela alíquota progressiva, a tabela atualizada não estaria tributando ninguém com ICC pré-tributação negativo, o que já seria um enorme avanço em relação ao cenário atual que tributa contribuintes a partir de R\$ 1.903,98.

Deste modo, sugerimos aqui também que seja feita uma reforma legal para que a tabela volte a ser corrigida automaticamente pelo IPCA, como era antes de 1995, o que superaria inclusive a atual discussão atual existente, a respeito de quem teria a competência para alterar a tabela. Caso a atualização voltasse a ser automática, e caso fossem realizadas as reformas sugeridas anteriormente, quase nenhuma alteração precisaria ser feita nos anos subsequentes. Em contrapartida, caso continuemos a depender dos políticos, seja do Executivo ou do Legislativo, para promover a atualização da tabela progressiva, mesmo com as reformas realizadas, em alguns anos a capacidade contributiva voltaria a ser desrespeitada por uma tabela de IRPF desatualizada.

4.10 Impacto e alterações em outras bases de incidência

Como comentado no capítulo 2 e ilustrado com dados da OCDE, o Brasil é um país que tem sua tributação altamente concentrada em tributos indiretos, principalmente originados da base de incidência do consumo, o que faz a matriz tributária brasileira ser injusta e regressiva como um todo. As bases de incidência de renda e patrimônio são fortemente subutilizadas no país.

Dito isto, é importante ter em mente que o contribuinte brasileiro é atingido por todas as bases de incidência concomitantemente. Uns mais, outros menos, passam suas vidas pagando tributos originários da renda, do consumo e do patrimônio. Como dito, focada no consumo e nos tributos indiretos, a carga tributaria acaba por penalizar mais os mais pobres.

Conforme evidencia o relatório da OXFAM, “A distância que nos une” (2017), por conta dessa distribuição regressiva da carga tributaria, atualmente, o decil mais pobre da população brasileiro destina 32% de seus rendimentos ao pagamento de tributos, sendo 28% deles sobre o consumo, enquanto o decil mais rico do Brasil, paga somente 21% de seus rendimentos com tributos:

Pouco mais da metade (53%) da receita tributária do Brasil é formada por tributação do consumo, que, por ter sua arrecadação atrelada a itens como alimentação, medicamentos, vestuário, transporte, aluguel etc., onera de maneira injusta os mais pobres, que gastam a maior parte de sua renda nestes itens. No caso do imposto sobre a renda, mais justo, ele é responsável por apenas 25% da arrecadação total. Como consequência, a carga tributária pesa mais nas menores rendas. Os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos (28% dos quais são indiretos, ou seja, sobre produtos e serviços). Por outro lado, os 10% mais ricos gastam apenas 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos.

Essa diferença penaliza proporcionalmente mais aos negros e às mulheres, em comparação com os homens brancos: três em cada quatro brasileiros que estão na faixa dos 10% mais pobres – a que mais gasta com tributos – são negros e mais da metade são mulheres. Por outro lado, dentre os 10% mais ricos, os que pagam a menor quantidade relativa de impostos, dois em cada três são brancos e são homens. Numa estrutura de renda justa, a tributação deveria atuar de forma redistributiva, não concentradora. No Brasil, ocorre justamente o contrário – nosso sistema tributário penaliza os pobres e alivia os super-ricos, que acumulam renda e, com isso, patrimônio – outro território pouco habitado por impostos.

Ou seja, o que se percebe na base de incidência de renda, se repete em toda matriz tributaria de uma forma global: os super-capazes são subtributados e os incapazes são supertributados. É necessário que seja feito um esforço para melhorar a capacidade contributiva na matriz tributária como um todo, caso contrario as reformas sugeridas aqui na base de incidência de renda correm risco de ter seus efeitos mitigados ou mesmo anulados.

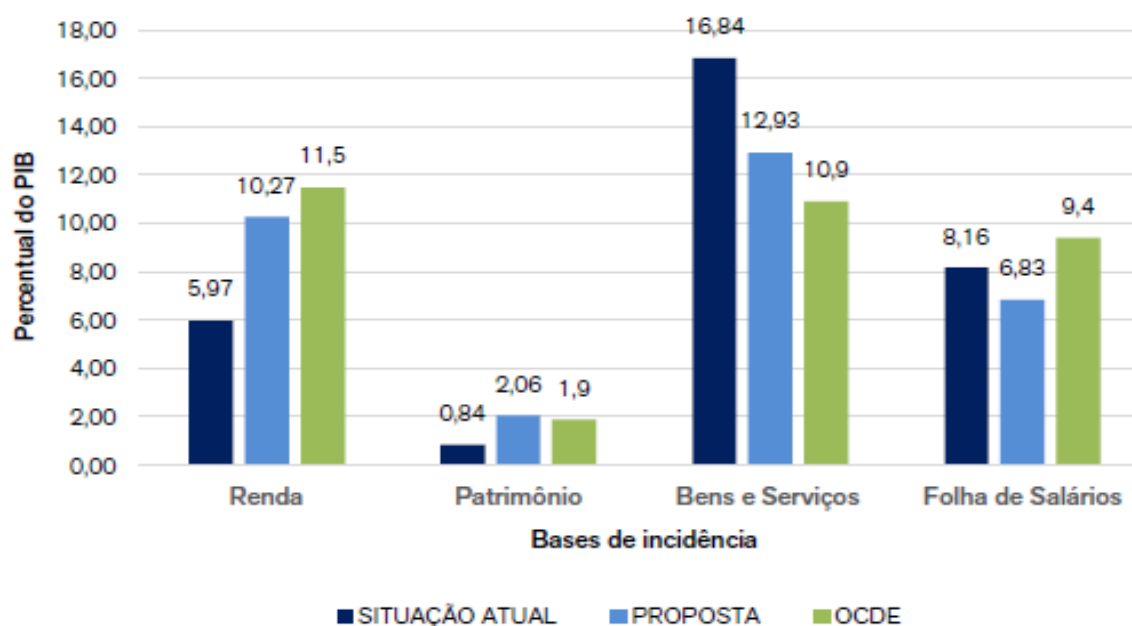
Assim, após se pensar no que se entende ser devido fazer na base de incidência da renda, precisamos agora também pensar, em linhas gerais, para não fugirmos ao objeto dessa pesquisa, em que propostas de reforma sugerir para as outras bases de incidência.

Castro (2014), por exemplo, defende que deveriam ser reduzidos os tributos no consumo, como PIS e COFINS, para aumentar a progressividade da matriz tributária como um todo.

A “A Reforma Tributária Necessária” (2018), por sua vez, tem sugestões bastante detalhadas para todas as bases de incidência. Como Castro, defende a redução dos tributos no consumo, entendendo a “Reforma Tributária Necessária” que a tributação sobre o consumo pode declinar de 16,23% do PIB para 12,93% do PIB, ficando um pouco acima da média da OCDE (10,90% do PIB). Defende também a simplificação da tributação no consumo, unificando vários impostos em um único. Sugerem o aumento da tributação sobre o patrimônio, passando de 0,84% do PIB para 2,06% do PIB, ficando ligeiramente acima da média da OCDE (1,90% do PIB), mas distante de diversos países, como os EUA (10,3%) e o Reino Unido (12,6%), por exemplo. Propõem também a redução dos tributos sobre folha de salário.

Em um resumo geral, a proposta da “Reforma Tributária Necessária” redistribuiu a carga total da matriz tributária da seguinte forma:

FIGURA 37 – INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM % DO PIB ⁽¹⁾
COMPARATIVO DA SITUAÇÃO ATUAL, SITUAÇÃO PROPOSTA E MÉDIA DA OCDE
VALORES DE 2015



Nota (1) Considerou-se o IPVA como tributo que incide sobre o patrimônio, critério adotado pelo Brasil.

A presente pesquisa entende, após as sugestões de reforma aqui realizadas, como acertadas as sugestões de redução e simplificação da carga tributária no consumo e folha salarial, aumento e simplificação da carga tributária sobre patrimônio, pois entendemos que essas alterações trarão maior progressividade e melhora da capacidade contributiva para o brasileiro.

De forma a demonstrar o quão importante é o trabalho da capacidade contributiva de forma conjunta em todas as bases de incidência, deve-se observar, por exemplo, o impacto que o aumento/diminuição de tributos no consumo gera no alcance do mínimo existencial. Quanto mais tributos no consumo, mais caro ficará o acesso ao mínimo existencial. Ao passo que quanto menos tributo no consumo, mais rápido se atinge o mínimo existencial. Nesse sentido, quão mais barato ficar o acesso ao mínimo existencial, menor deverá ficar também a faixa de isenção do IRPF, bem como menor será o custo do Estado com as políticas de distribuição direta de renda acima sugeridas. São situações como essa descrita que evidenciam a necessidade de se pensar as reformas necessárias em todas as bases de incidência de forma conjunta.

Como proceder com todas essas alterações nas outras bases de incidência, todavia, nos levam a reflexões que merecem um trabalho próprio e um detalhamento

mais profundo, que não se inserem dentro da delimitação do objeto de pesquisa do presente estudo.

4.11 Principais objetivos e próximos passos do ICC: a necessidade de fundamentação das escolhas feitas no âmbito do IRPF

Como mencionado no capítulo 2, a ideia de criação do ICC tem como objetivo a mensuração da capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do IRPF. Tal mensuração foi realizada de acordo com o previsto no inciso IV, do art. 7, e § 1º, do art. 145, ambos da Constituição Federal de 1988, bem como no conceito de capacidade contributiva.

Da leitura dos dispositivos constitucionais, fundamentamos a mensuração da capacidade contributiva em três pilares: mínimo existencial, capacidade econômica e progressividade.

A partir disso: 1) Criamos um parâmetro para garantir o mínimo existencial, o salário mínimo necessário do DIEESE; 2) Criamos fórmulas para mensurar a capacidade contributiva por meio de um índice, o ICC, medindo a capacidade contributiva antes e após a tributação; 3) Aplicamos as fórmulas à tributação atual e às propostas de reforma; 4) Analisamos, com base no ICC, a capacidade econômica, sugerindo reformas; 5) Analisamos, com base no ICC e em trabalhos de outros autores, a progressividade e sugerimos reformas.

Dito isto, acreditamos que o desenvolvimento, em pesquisas futuras, da análise aqui sugerida, por meio do Índice de Capacidade Contributiva, pode ser produtivo para um desenvolvimento mais justo e eficiente da matriz tributária brasileira.

É importante esclarecer que entendemos que o ICC, da forma que aqui foi proposto, baseado e escalonado a partir de um mínimo existencial não consiste na única forma de mensuração da capacidade contributiva que pode existir. Outros pesquisadores podem propor a mensuração da capacidade contributiva utilizando parâmetros de desigualdade, por exemplo, ou utilizando tão somente expressões monetárias de capacidade econômica, ou, quem sabe, utilizando o PIB per capita, dentre outras formas possíveis.

Utilizamos o salário mínimo necessário, a capacidade econômica e a progressividade como pilares do estudo, pois se trata do que está previsto no texto constitucional, portanto, base do que o Estado deve seguir, e, conseqüentemente, expresso no conceito seguido por esta pesquisa, de Lodi Ribeiro.

De toda forma, independentemente do meio escolhido para se fazer a mensuração, a mensagem mais importante que essa pesquisa busca transmitir é a de que necessitamos discutir a capacidade contributiva, e a própria tributação de uma maneira geral, de forma mais objetiva e fundamentada.

Como repetido algumas vezes neste trabalho, o Estado não nos fornece qualquer fundamentação que explique as escolhas das alíquotas, o tamanho da faixa de isenção, a razão pela qual nossa alíquota máxima estaciona nos 27,5%, dentre inúmeras outras questões que há muito tempo ficam sem resposta.⁸¹ Mais curiosa ainda é passividade da população ante essa ausência de resposta do Estado. Como dito anteriormente, dizer que o Estado tributa demais e fornece de menos é uma argumentação rasa, e muitas vezes equivocada, que não nos levará a ganho algum.

Essa abstração e por muitas vezes, deturpação, com a qual o Estado trata a capacidade contributiva, todavia, não é exclusividade do IRPF. O mesmo se percebe quando o Estado, por meio do Judiciário (RE 379572)⁸², escolhe não taxar helicópteros, jatinhos, lanchas, e outros artigos motorizados de luxo, em detrimento ao IPVA de carros populares.⁸³ Ou, quando o Estado brasileiro entende que 8% deveria ser a alíquota máxima do ITCMD⁸⁴, com uma média de 3,23%, enquanto em países como Japão e Inglaterra, a média dessa tributação é de 30% e nos EUA, 29%⁸⁵. Ou, ainda, quando a concentração da tributação no consumo consegue se perpetuar, enquanto a

⁸¹Exemplo dessa ausência de resposta do Estado é a proposta de Projeto de Medida Provisória, enviada de Guido Mantega ao então presidente Lula, que fundamentou a proposta de inclusão das alíquotas de 7,5% e 22,5%, por meio da Medida Provisória nº 451. No projeto de MP enviado pelo então Ministro da Fazenda, constava como fundamentação da inclusão de alíquotas o seguinte: “Com o art.15 acrescentam-se faixas de valores e respectivas alíquotas à Tabela Progressiva de IRPF, visando adequá-las ao crescimento da massa salarial e aos salários nominais da economia. Nesse sentido, o artigo estabelece novas alíquotas: 7,5% e 22,5%, ficando assim as tabelas constituídas de cinco faixas de rendimento e correspondentes alíquotas: 0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. Essas novas tabelas serão adotadas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do primeiro dia do mês de janeiro de 2009 e do primeiro dia do mês de janeiro de 2010.” (Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3723005&ts=1547847591191&disposition=inline>. Acesso em 05 de fevereiro de 2019). Percebe-se, assim, que a única fundamentação enviada que respaldava o texto da MP nº 451 enviada ao congresso era basicamente a necessidade de adequação do IRPF ao “crescimento da massa salarial e aos salários da economia”. Não constou da fundamentação nem mesmo eventuais cálculos realizados. Foi com base nessa fundamentação de um parágrafo que a MP 451/2008 foi ao congresso e a inclusão das novas alíquotas de IRPF aprovada.

⁸²Disponível em (<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=69570>). Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁸³https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=22411:repercussao-sobre-a-pec-dos-jatinhos-continua-na-imprensa&catid=306&Itemid=664

⁸⁴Conforme estabelecido pela Resolução nº 09, de 1992, do Senado Federal. Disponível em (<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>). Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

⁸⁵Dados extraídos de estudo realizado pela Ernst & Young. Disponível em <https://www.ey.com/br/pt/services/release/brasil-menores-aliquotas-heranca>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

maioria dos países da OCDE procuram manter um equilíbrio entre suas bases de incidência, dando cada vez mais importância a tributação direta.

A matriz tributária brasileira atual vem sendo construída de forma abstrata sob argumentos principiológicos de razoabilidade, proporcionalidade, não-confisco, utilizados muitas vezes por juristas e políticos que não procuram justificar suas defesas com base em critérios minimamente objetivos. Algo que traga algum fundamento econômico, jurídico e mesmo moral que possa explicar nossa realidade empírica. Neste sentido, tendemos a crer que esses agentes da tributação brasileira, ou o fazem por entender que este debate principiológico e abstrato são suficientes para pensar o fenômeno tributário, ou o fazem por ser este um caminho mais fácil para que aqueles que possuem poder deliberativo, de forma direta ou indireta (por meio de *lobby*), possam instituir na estrutura Estatal sua concepção de justiça.

Neste sentido, nos lembramos de Murphy e Nagel (2005, p.1-6), como exposto no capítulo 1 desta pesquisa, que defendem que em uma economia capitalista a tributação não consiste em um simples método de pagamento pelos serviços públicos, antes disso, é o “instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva”.

Assim sendo, esta pesquisa tende a acreditar que especialistas, juristas, economistas, empresários, políticos, ministros e todos aqueles que possuem um maior poder de decisão em torno do desenho da capacidade contributiva brasileira não propõem este debate principiológico, abstrato, distante da realidade socioeconômica de nosso país, por entenderem ser esse um caminho suficiente para refletir a tributação do país. O fazem por ser este um caminho mais fácil de implementar sua visão de justiça. E, como evidenciado em todo o estudo, com esse entendimento de justiça aplicado à tributação atual esta pesquisa não concorda.

Esta pesquisa não concorda com uma concepção de justiça que gera uma matriz tributária regressiva, mantendo ao longo de nossa história milhões de miseráveis. A concepção de justiça que essa pesquisa segue é aquela prevista na Constituição que difere bastante do que o Estado hoje impõe a nossa população.

Entendemos que a forma mais correta de aplicarmos o texto constitucional devidamente, trazendo-o cada vez mais perto de nossa realidade, é trazendo a discussão para parâmetros objetivos, utilizando critérios socioeconômicos que expressem nossa realidade empírica, deixando de lado o linguajar jurídico abstrato que vem ao longo da

história ajudando a tornar nossa matriz tributária uma das maiores e mais eficientes máquinas de concentração de renda do mundo.

Neste sentido, precisamos questionar sempre o Estado pedindo explicações para as escolhas feitas em nossa matriz tributária. Temos que ter respostas claras para escolhas de alíquotas, para a nossa falha utilização da progressividade, do motivo que sustenta aberrações como o cálculo por dentro do ICMS, dentre outras perguntas que merecem ser devidamente respondidas ao contribuinte. Mas como dito, não devemos somente esperar as respostas passivamente. Temos que exigí-las, já que percebemos que elas não têm vindo naturalmente como deveriam.

É neste cenário que esta pesquisa questiona o atual desrespeito à capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do IRPF. Mas, além de questionar é preciso também propor. Em que pese a atual pesquisa ter sugerido propostas de reforma, entendemos que a utilização do ICC até o presente momento teve um caráter mais analítico que propositivo.

Mensuramos o quão vem sendo (des) respeitada a capacidade contributiva do brasileiro, de algumas perspectivas distintas, analisando a atual tributação do IRPF, bem como o efeito provocado na capacidade contributiva com as mudanças sugeridas pelas reformas analisadas. A partir daí, sugerimos algumas reformas a serem propostas que entendemos serem devidas para a melhora da capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do IRPF. Todavia, entendemos que o ICC ainda necessita dar alguns passos mais propositivos em pesquisas futuras.

Entende-se aqui ser devido e possível criar uma função matemática, baseada no ICC que justifique a escolha das alíquotas de forma ainda mais clara. Explica-se. Apesar de se considerar necessária a inclusão de alíquotas de 35% e 40% a partir das pessoas que ganham 15 salários mínimos, de modo a adequar a progressividade ao que a Constituição prevê, não conseguiu-se ainda explicar a escolha específica das alíquotas sobre determinadas faixas de renda.

Como dito, analisou-se aqui que as alíquotas sugeridas em nossas propostas de reforma e nas outras propostas de reforma possuem potencial evidente de melhorar a capacidade contributiva do brasileiro, todavia, ainda não estamos certo de que elas sejam as melhores alíquotas possíveis. De que sejam as ideais. São melhores do que o que está aí, mas há espaço para aprimorar. É neste sentido que deve caminhar o próximo passo propositivo do ICC.

Por que escolher alíquotas de 7,5%, 15%, 22%, 27,5%, 35%, 40% e não alíquotas de 5%, 13%, 25%, 37%, 45%? Por que sugerirmos somente 6 alíquotas e não criarmos mais? Será que a alíquota de 40% é a alíquota ideal para ser alíquota de topo?

Caso utilizássemos o ICC, juntamente com os estudos de tributação ótima realizados por Piketty e Saez (2013B), mensurando, por exemplo, como se dá a elasticidade da renda tributável no Brasil, pensamos que seria possível responder a escolha das alíquotas ideais com mais precisão. Ainda, pensamos que poderia ser interessante adicionarmos à função matemática relacionada ao ICC, uma motivação da escolha de alíquotas que estivesse relacionada a algum critério de justiça adequado. Por exemplo. A alíquota crescer x% a cada vez que o contribuinte atingisse o mínimo existencial. Isso caso se chegasse ao entendimento que a alíquota deveria crescer de forma proporcionalmente direta ao crescimento de vezes que uma pessoa atinge o mínimo existencial.

Assim, teríamos uma mensuração econômica a respeito da adequação de eficiência econômica das alíquotas a serem escolhidas, que nos seria dada por meio da teoria da tributação ótima, bem como teríamos uma justificativa mais clara baseada em um critério de justiça, ao ligarmos essa economicamente eficiente escolha das alíquotas a uma justificativa clara que motivasse o crescimento das alíquotas ao crescimento do ICC.

Repisa-se, a mensagem mais importante que busca trazer essa pesquisa não é colocar o ICC como forma única de se mensurar a capacidade contributiva do brasileiro. Ao contrário, esperamos que ele seja testado, criticado e aprimorado futuramente. A mensagem que essa pesquisa busca trazer, por outro lado, é a de que precisamos discutir a capacidade contributiva de forma mais clara, mais objetiva, mais fundamentada para além do ambiente jurídico. Esse é o debate que a criação do ICC tenta propor.

COMENTÁRIOS FINAIS DA PESQUISA

A pesquisa que nesse momento se encerra buscou mensurar de forma objetiva o quão (des) respeitada vem sendo a capacidade contributiva do brasileiro no âmbito do IRPF. Sub-utilizada atualmente no Brasil, a tributação do Imposto de Renda deve ser vista como uma das principais formas de solucionar boa parte dos problemas socioeconômicos que assolam o país.

Como comentado neste estudo, a tributação tem sido enxergada em todo mundo como uma das principais soluções para o atual crescimento da desigualdade e da pobreza experimentados no mundo, conforme evidenciado por Piketty. Progressividade e foco na tributação direta têm sido base central das sugestões de reforma mundo a fora.

Nas pesquisas de Piketty (2014), apresentadas na obra “Capital no século XXI”, o autor analisou principalmente o crescimento da concentração de renda em países considerados desenvolvidos, como França, Estados Unidos e Inglaterra. Quando paramos para estudar as observações feitas por Piketty em seu livro e pensamos paralelamente na matriz tributária brasileira, percebemos o quão crítica é a nossa situação no âmbito tributário.

Se as pesquisas apontam que países como Estados Unidos, Inglaterra e França, que possuem matrizes tributárias já progressivas e com boa participação de tributação direta, precisam ter uma base tributária mais progressiva e focar mais em tributação direta, o que pensar do Brasil, ancorado há muitos séculos em uma criminosa tributação sobre o consumo?

Antes de se pensar em qualquer proposta de reforma, é necessário entender como se deu a construção da matriz tributária brasileira ao longo dos anos, quais alicerces a fundaram e quem foram os artesãos que a moldaram. Quais escolhas foram feitas no âmbito de nossa tributação? Qual motivo de terem sido feitas? Qual foi a contribuição dos juristas nessa construção?

A partir disso, é preciso se remeter à formação do pacto tributário, à cisão entre Estado e propriedade e ao entendimento de que a propriedade é um direito que só se faz garantido em um cenário pós-tributação.

Assim, nos utilizando das ideias que sustentam historicamente o pacto tributário, e a própria ideia de Estado, e as confrontando com as escolhas feitas no âmbito da construção da matriz tributária brasileira, é que podemos refletir acerca das alterações

necessárias para combater a eficiente máquina de concentração de renda em que se tornou o Brasil.

Foi exatamente este o caminho que se tentou percorrer nesta pesquisa. Identificar a motivação de nossas escolhas e confrontá-las com as bases do pacto tributário. Todo este debate proposto em volta do princípio da capacidade contributiva no âmbito do IRPF.

Observamos que o Estado não nos dá respostas adequadas sobre as escolhas que vêm sendo feitas no âmbito do IRPF. Por que sub-utilizamos nossa tributação em renda? Por que possuímos alíquotas tão baixas? Por que supertributamos incapazes e subtributamos super-capazes?

Em meio à ausência de respostas, buscou-se analisar a capacidade contributiva do brasileiro, pautado no que está previsto no texto constitucional.

Utilizando a previsão constitucional, buscou-se um debate objetivo, pautado em critérios econômicos que buscaram sustentar análises de capacidade econômica e de progressividade.

Realizamos a mensuração proposta por meio da criação e utilização do Índice de Capacidade Contributiva – ICC, e com base nela foram sugeridas propostas. Ao final do trabalho, foi constatado que a proposta de mensuração por meio do ICC ainda precisa ser aprimorada para buscar respostas cada vez mais claras ao contribuinte.

Outra parte importante da mensuração do ICC que também pode ser aprimorada é o próprio parâmetro de mínimo existencial utilizado. Como evidenciado, em que pese se ter utilizado aqui o salário mínimo necessário do DIEESE como valor adequado para suprir as necessidades básicas do cidadão, existem algumas falhas na metodologia utilizada que devem ser corrigidas.

Como repetido algumas vezes durante a pesquisa, o maior objetivo aqui vislumbrado, para além da mensuração da capacidade contributiva, é de mudar a forma do tratamento jurídico concedido à tributação, mudar o palco do debate.

O jurista deve usar seu conhecimento para aprimorar, traduzir e simplificar o fenômeno tributário. Deve-se trabalhar com a realidade socioeconômica posta e não com os falsos tecnicismos criados, como cálculo por dentro, contribuinte de direito e alíquotas nominais, que nada mais fazem que afastar o contribuinte do debate e lesar aqueles menos privilegiados.

Deve-se buscar a tradução correta do que pretende o princípio da capacidade contributiva no texto constitucional e fazer valer sua aplicação de acordo com o que a realidade socioeconômica brasileira nos apresenta.

É preciso concretizar o ideal de acesso ao mínimo existencial. É preciso que o Estado não enxergue somente a função arrecadatória da tributação. É preciso pensar as alíquotas de forma que elas respeitem a capacidade econômica do cidadão. É preciso que se explique economicamente o porquê as alíquotas respeitam ou não respeitam a capacidade econômica do contribuinte. É preciso que toda essa reflexão seja realizada com transparência pelo Estado, de modo que o contribuinte tenha plena consciência do que motivou as escolhas do ente tributante. Mais ainda, que os contribuintes possam analisar se elas respeitam ou não o texto constitucional. Nesse sentido, é necessário tornar o contribuinte cada vez mais consciente de seu papel no pacto tributário, o que certamente contribuirá para o alcance da justiça social.

Dito isto, ante todas as análises realizadas, de forma resumida, esta pesquisa alcançou as seguintes conclusões:

- 1) A capacidade contributiva do brasileiro de baixa renda é em grande parte desrespeitada pela tributação atual do IRPF. É necessário tributá-los menos;
- 2) Os brasileiros que possuem elevadas capacidades econômicas são subtributados. É necessário tributá-los mais;
- 3) A progressividade do IRPF acontece em faixas de renda onde existem economicamente incapazes ou pouco capazes. É preciso que o IRPF seja progressivo nas faixas de renda mais elevadas;
- 4) Somente reformas na tributação não levaram o brasileiro a se tornar capaz economicamente de contribuir, é preciso melhorar a aferição de renda do contribuinte de baixa renda;
- 5) As isenções e deduções tornam a tributação do IRPF mais regressiva, é necessário refletir sobre o fim destas (de algumas destas);
- 6) Não existe explicação para que não se tribute lucros e dividendos, o que torna nossa matriz tributária absolutamente regressiva. Tem-se que tributá-los;
- 7) É necessário tornar a tributação mais transparente, abolindo as alíquotas nominais;
- 8) É necessário atualizar corretamente a tabela de IRPF;
- 9) É necessário promover alterações nas bases de incidência do consumo e do patrimônio, tributando menos no consumo e mais na renda e no patrimônio;

10) É necessário aprimorar a mensuração feita pelo ICC;

Vale ainda mencionar que se entende aqui a necessidade de se buscar a utilização pragmática, empírica, das pesquisas acadêmicas. Foi também esse fim que se buscou nesse trabalho, um diálogo entre teoria e prática de forma direta, que pode resultar em eventual proveito à sociedade, posto que a mensuração da capacidade contributiva aqui realizada pode ser utilizada, por exemplo, para mensurar o desrespeito da capacidade contributiva quando da apresentação de Projetos de Lei, auxiliando diretamente novas escolhas a serem feitas no campo da tributação brasileira.

Após alcançado o devido aprimoramento do ICC na base de incidência de renda, também deve ser desenvolvida a mensuração da capacidade contributiva nas outras bases de incidência. Afinal, como comentado durante o trabalho, a capacidade contributiva do brasileiro é una, globalmente afetada pelo que acontece em todas as bases de incidência, de modo que a reformas realizadas nas outras bases de incidência impactam diretamente o que foi observado aqui no âmbito da tributação da renda. Portanto, é preciso que se trabalhe a capacidade contributiva de forma mais objetiva também nas outras bases de incidência.

Repisa-se, não se entende aqui que o ICC deve ser a única forma de se mensurar a capacidade contributiva no âmbito do IRPF. O objetivo visado é de que a discussão da tributação no plano empírico aumente e que com isso novas formas de se mensurar a capacidade contributiva surjam e sejam testadas. Ao final, que prevaleçam aquelas que representem mais fidedignamente a realidade brasileira, pois é nela que nossa tributação deve se espelhar.

Com essa mudança de debate, espera-se que, em algum tempo, o devido respeito à capacidade contributiva do brasileiro seja alcançado. Foi com esse objetivo que esta pesquisa foi realizada. É com esse objetivo que essa pesquisa continuará.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, v. 23, n. 93, 1990.

ATKINSON, A. B. (2015). *Inequality: what can be done?* (1st ed.). Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.

ANFIP; FENAFISCO; A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005

_____, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BECKER, Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. *A construção do estado social brasileiro na transição da modernidade: a extrafiscalidade como instrumento de legitimação do estado social na perspectiva funcional do direito*. 2013. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

BOBBIO, Norberto; *O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito*. Trad.: Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995. 239p

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 05 de agosto de 2017.

BRASIL; Poder Executivo; Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008; Poder Executivo. (Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3723005&ts=1547847591191&disposition=inline>). Acesso em 05 de fevereiro de 2019.

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

_____; BUGARIN, Maurício Soares. A progressividade do imposto de renda de pessoa física no Brasil. *Estudos Econômicos*, vol.47, no. 2, São Paulo Apr./June 2017. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612017000200259&lng=en&nrm=iso&tlng=pt>

CASTRO, Marcus Faro de; “Análise Jurídica da Política Econômica”. Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central, v. 3, 2009, p. 17-71.

_____; “Direito, Tributação e Economia no Brasil: Aportes da Análise Jurídica da Política Econômica”. SSRN Aug. 2011. . – Publicado na Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v.1, n. 2 (jul.-dez. 2011)

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

DIEESE; Análise de Cestas Básicas; Dado disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>; Acesso em 01 de agosto de 2017.

GASSEN, Valcir (Org.). A Matriz Tributária Brasileira. In: Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir ; D'Araújo, Pedro Júlio Sales . A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS: reescrevendo a decisão do Supremo Tribunal Federal. I. In: Antonio Carlos Diniz Murta; Demetrius Nechele Macei; Raimundo Juliano Rego Feitosa. (Org.). (Org.). XXII Encontro Nacional do CONPEDI/UNINOVE: sociedade global e seus impactos sobre o estudo e a efetividade do Direito na contemporaneidade.. 1ed.Florianópolis: FUNJAB, 2013, v. , p. 259-288.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, p. 213-234, jul. 2013. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>>. Acesso em: 9 Jul. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>

GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo; Tributação e distribuição de renda no Brasil: novas evidências a partir de dados da DIRPF. *Brazilian Journal of Political Economy*, vol. 37, nº 2 (147), pp. 267-286, April-June/2017

IPEA; População Economicamente Ativa; Brasil; 2016; Disponível em <http://www.ipeadata.gov.br/ExibeSerie.aspx?serid=486696855>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Trad.: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KINCHECKI, Cristiano. A matriz tributária brasileira: fundamento de um sistema tributário progressivo. 2016. 216 f., il. Tese (Doutorado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA; PEDRO; Gasto Público e Desigualdade de Renda no Brasil Brasília, junho de 2013; IPEA. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=18638. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

_____; CASTRO, Fábio Avila de. O Topo da Distribuição de Renda no Brasil: Primeiras Estimativas com Dados Tributários e Comparação com Pesquisas Domiciliares (2006-2012). *Dados*, Rio de Janeiro, v. 58, n. 1, p. 7-36, Mar. 2015. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S001152582015000100007&lng=en&nrm=iso. Acesso em 10 de Agosto de 2017. <http://dx.doi.org/10.1590/00115258201537>.

MICHELET; Jules; A atualização da tabela do IRFP : justiça tributária e responsabilidade fiscal; 2017; Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/34099#>; Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

MILANOVIC, B. (2010). *The Haves and the Have-Nots: A brief and idiosyncratic history of global inequality*. Basic books.

_____. (2016). *Global Inequality: A New Approach for the Age of Globalization*. Cambridge, Massachusetts: Belknap Press.

_____. (2016); *Introducing Kuznets waves: How income inequality waxes and wanes over the very long run*; Disponível em: <http://voxeu.org/article/introducing-kuznets-waves-income-inequality>. Acesso em 15 de junho de 2018.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

OCDE; *Estatísticas Fiscais da América Latina e do Caribe*; 2016; Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

OCKE-REIS, Carlos Otávio; Qual a magnitude do gasto tributário em saúde?; *Boletim de Análise Político-Institucional* nº 5, maio 2014; IPEA. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=22543&Itemid=6; Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

OXFAM; Bem público e riqueza privada; 2019; Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/bem-publico-ou-riqueza-privada>. Acesso em 7 de janeiro de 2019.

OXFAM; Uma economia para os 99%; 2017; Disponível em: <https://www.oxfam.org/en/research/economy-99>. Acesso em 10 de agosto de 2017

PIKETTY, Thomas; *O capital no século XXI*; tradução Monica Baumgarten de Bolle; 1 ed- Rio de Janeiro; Intrínseca, 2014.

PIKETTY, Thomas e SAEZ, Emmanuel. (2013A), "Top Incomes and the Great Recession: Recent Evolutions and Policy Implications". *IMF Economic Review*, vol. 61, no 3, pp. 456-478.

_____; (2013B), " Optimal Labor Income Taxation". Handbook of public economics, chapter 7; Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/B9780444537591000078?via%3Dihub>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

PINHEIRO, Julio; O critério da capacidade econômica na Tributação ["The Ability to Pay Criterion in Taxation"] Julio Pinheiro Faro Homem de Siqueira*Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXV (Valparaíso, Chile, 2010, 2o Semestre) [pp. 409 - 424]

PNUD; Relatório do Desenvolvimento Humano; 2014; Disponível em: http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2014_pt_web.pdf; Acesso em 10 agosto de 2017

RAMIRO, Caio; HERRERA, Luiz; Hans Kelsen: filosofia jurídica e democracia; 2015; Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/509951/001033130.pdf?sequence=1>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS, NAS TAXAS E NAS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS. *RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, [S.l.], n. 18, abr. 2011. ISSN 2236-3475. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>>. Acesso em: 02 mar. 2019. doi:<https://doi.org/10.12957/rfd.2010.1371>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB); Grandes Números do IRPF 2014; Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

_____; Livro da História do Imposto de Renda no Brasil; 2015; Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

_____; Primórdios do Imposto de Renda no Mundo; 2015B; Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-mundo>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

_____; Carga Tributária no Brasil. (<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/estributarios/Estatisticas/default.htm>). Acesso em 8 de julho de 2018.

SALVADOR, Evilásio; TEIXEIRA, Sandra; Orçamento e políticas sociais: metodologia de análise na perspectiva crítica; 2014; Disponível em:

<http://www.periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/rppublica/article/view/2681>.
Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

SIDOU, J.M. Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*, vol. II. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. *A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. 2016. 377 f., il. Tese (Doutorado em Sociologia)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

STIGLITZ, J. E. (2012). *The Price of Inequality: How Today's Divided Society Endangers Our Future*. New York; London: W. W. Norton & Company.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL; Planos de Governo Presidenciais 2018; Disponível em: <http://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-2018/propostas-de-candidatos>. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

XIMENES, Fernando Braz; *O princípio da capacidade contributiva e sua relação com os princípios que implementam a justiça fiscal*; 2011; Disponível em <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-princ%C3%ADpio-da-capacidade-contributiva-e-sua-rela%C3%A7%C3%A3o-com-os-princ%C3%ADpios-que-implementam-justi>; Acesso em 7 de setembro de 2018.

WEGRZYNOVSKI, Ricardo; *Saneamento- Tão perto e tão longe das soluções*; IPEA; 2008 . Ano 5 . Edição 41 - 16/03/2008; Disponível em: http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2227:%20catid=28&Itemid=23. Acesso em 5 de fevereiro de 2019.

WORLD BANK. 2017. *A fair adjustment : efficiency and equity of public spending in Brazil : Volume I : síntese (Portuguese)*. Washington, D.C. : World Bank Group. <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-síntese>