

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS
DEPARTAMENTO DE SERVIÇO SOCIAL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICA SOCIAL

THIAGO DUTRA HOLLANDA DE REZENDE

**VALOR E FUNDO PÚBLICO:
análise do sistema tributário brasileiro**

Brasília (DF)

2021

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

DR467v Dutra Hollanda de Rezende, Thiago
Valor e fundo público: análise do sistema tributário
brasileiro / Thiago Dutra Hollanda de Rezende; orientador
Evilasio da Silva Salvador. -- Brasília, 2021.
373 p.

Tese (Doutorado - Doutorado em Política Social) --
Universidade de Brasília, 2021.

1. Sistema tributário brasileiro. 2. Fundo público. 3.
Valor. 4. Desigualdade. I. da Silva Salvador, Evilasio,
orient. II. Título.

THIAGO DUTRA HOLLANDA DE REZENDE

**VALOR E FUNDO PÚBLICO:
análise do sistema tributário brasileiro**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Política Social, da Universidade de Brasília como parte dos requisitos para obtenção do Grau de Doutorado em Política Social.

Orientador: Prof. Dr. Evilasio Silva Salvador

Brasília (DF)

2021

**VALOR E FUNDO PÚBLICO:
análise do sistema tributário brasileiro**

Thiago Dutra Hollanda de Rezende

Banca Examinadora

Prof. Dr. Evilasio da Silva Salvador

(Orientador/Membro Interno vinculado ao Programa) SER/UnB/Doutor em Política Social/Universidade de Brasília/UnB

Prof. Dr. Carlos Alberto Ferreira Lima

(Membro Interno vinculado ao Programa) FACE/UnB/Doutorado em Política e Programação do Desenvolvimento/Université Paris 1/França

Prof. Dr. Elcemir Paço Cunha

(Membro Externo não vinculado ao Programa) Universidade Federal de Juiz de Fora/UFJF/Doutor em Administração/Universidade Federal de Minas Gerais/UFMG;

Prof^a. Dr^a. Elaine Rossetti Behring

(Membro Externo não vinculado ao Programa) Universidade do Estado do Rio de Janeiro/UERJ/Doutora em Serviço Social/Universidade Federal do Rio de Janeiro/UFRJ

Prof.^a. Dr^a. Sandra Oliveira Teixeira

(Suplente/Membro Interno vinculado ao Programa) SER/UnB/Doutora em Serviço Social/Universidade do Estado do Rio de Janeiro/UERJ.

RESUMO

Este trabalho tem como tema geral as determinações socioeconômicas do sistema tributário brasileiro. A tributação na sociedade em que predomina o modo de produção capitalista age não sobre a riqueza material direta – sobre bens, produtos, serviços – mas sim sobre a forma da negação dos valores úteis, sobre a forma de manifestação do valor, sobre a expressão monetária do valor de troca, sobre o preço, sobre o dinheiro. Quando um Estado moderno usa do seu poder político para tributar dinheiro, ele não tributa mais a riqueza, mas a sua representação, que ao mesmo tempo é o único modo possível de existência dessa riqueza específica. O sistema tributário moderno é resultado da representação da luta de classes em determinado estágio, do modo de articulação de cada Estado-nação com o mercado mundial, da subordinação do fundo público ao processo de valorização do capital e do grau de desenvolvimento das relações capitalistas de trabalho do país. A conformação do sistema tributário comporta determinações das lutas de classes, do grau de desenvolvimento da relação capital e da forma particular como cada Estado se integra no mercado mundial, uma vez que, em cada Estado, a burguesia organiza o aparelho estatal para a defesa de seus interesses contra os trabalhadores e contra as burguesias de outras nações. A estrutura tributária brasileira é resultante do caráter subordinado e dependente das classes dominantes brasileiras, tendo sido configurada historicamente na relação subordinada do país ante aos polos hegemônicos do imperialismo, e, internamente, manifesta-se na opressão do trabalho e na exclusão popular do exercício do poder político. Essa particularidade da objetivação e desenvolvimento do capitalismo no Brasil é demonstrada em um sistema tributário estruturalmente regressivo em termos gerais de sua estrutura e no desenho das diferentes formas de tributação sobre a renda, a propriedade e o consumo.

Palavras-chave: Sistema tributário brasileiro. Fundo público. Valor. Desigualdade.

ABSTRACT

This work has as its general theme the socioeconomic determinations of the Brazilian tax system. Taxation in a society in which the capitalist mode of production predominates acts not on direct material wealth – on goods, products, services – but on the form of denial of useful values, on the form of expression of value, on the monetary expression of exchange value, over price, over money. When a modern state uses its political power to tax money, it no longer taxes direct wealth, but its representation, which at the same time is the only possible mode of existence of this specific form of wealth. The modern tax system is the result of the representation of the class struggle at a certain stage, the way in which each nation-State is articulated with the world market, the subordination of the public fund to the capital accumulation process and the degree of development of capitalist work relations in each country. The conformation of the tax system includes the determinations of class struggles, the degree of development of the capitalist relations and the particular way in which each State integrates into the world market, since, in each State, the bourgeoisie organizes the state apparatus for the defense of their interests against the workers and against the bourgeoisies of other nations. The Brazilian tax structure is the result of the subordinate and dependent character of the Brazilian ruling classes, having been historically configured in the country's subordinate relationship to the hegemonic poles of imperialism, and internally, it manifests itself in the oppression of work and popular exclusion from the exercise of political power. This particularity of the objectification and development of capitalism in Brazil is demonstrated in a structurally regressive tax system in general terms of its structure and in the design of the different forms of taxation on income, property and consumption.

Keywords: Brazilian tax system. Public fund. Value. Inequality.

RESUMEN

Este trabajo tiene como tema general las determinaciones socioeconómicas del sistema tributario brasileño. La tributación en una sociedad en la que predomina el modo de producción capitalista no actúa sobre la riqueza material directa - sobre bienes, productos, servicios - sino sobre la forma de negación de valores útiles, sobre la forma de expresión del valor, sobre la expresión monetaria del intercambio. valor, sobre precio, sobre dinero. Cuando un estado moderno utiliza su poder político para gravar el dinero, ya no grava la riqueza, sino su representación, que al mismo tiempo es el único modo posible de existencia de esta riqueza específica. El sistema tributario moderno es el resultado de la representación de la lucha de clases en una determinada etapa, la forma en que cada estado-nación se articula con el mercado mundial, la subordinación del fondo público al proceso de apreciación del capital y el grado de desarrollo. de las relaciones capitalistas en el trabajo del campo. La conformación del sistema tributario incluye determinaciones de las luchas de clases, el grado de desarrollo de la relación de capital y la forma particular en que cada Estado se integra al mercado mundial, ya que, en cada Estado, la burguesía organiza el aparato estatal para la defensa de los derechos humanos. sus intereses contra los trabajadores y contra las burguesías de otras naciones. La estructura tributaria brasileña es el resultado del carácter subordinado y dependiente de las clases dominantes brasileñas, habiéndose configurado históricamente en la relación subordinada del país a los polos hegemónicos del imperialismo, e internamente, se manifiesta en la opresión del trabajo y la exclusión popular de el ejercicio del poder político. Esta particularidad de la objetivación y desarrollo del capitalismo en Brasil se demuestra en un sistema tributario estructuralmente regresivo en términos generales de su estructura y en el diseño de diferentes formas de tributación sobre la renta, la propiedad y el consumo.

Palabras clave: Sistema tributario brasileño. Fondo público. Valor. Desigualdad.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Relação entre receitas tributárias e receitas governamentais totais – Reino Unido – 1750-1870.....	115
Gráfico 2 – Tributos indiretos e indiretos em relação à receita governamental total – Reino Unido – 1750-1949.....	123
Gráfico 3 – Tributação sobre o comércio exterior em relação às receitas públicas totais – países selecionados – 1895-1929.	129
Gráfico 4 – Tributação sobre o comércio exterior em relação às receitas públicas totais – países selecionados agrupados – 1895-1929.....	133
Gráfico 5 – Relação entre tributos diretos e indiretos – países selecionados – 1905-1980....	144
Gráfico 6 – Participação do imposto de renda na carga tributária total – França – 1914-2010.	149
Gráfico 7 – Taxas médias de impostos por grupos de renda de 1950 a 2018 – Estados Unidos.	157
Gráfico 8 – Participação na renda nacional. Estados Unidos – 1978 a 2018	158
Gráfico 9 – Participação do 1% mais rico na renda nacional – 1980-2019.....	177
Gráfico 10 – Desigualdade de renda na América Latina – 2015-2019 – Média	178
Gráfico 11 – Concentração de renda no mundo – razão entre os 10% mais ricos e os 50% mais pobres – 2015-2019.	179
Gráfico 12 – Carga tributária – América Latina e Caribe – 2019 - % PIB	188
Gráfico 13 – Evolução da carga tributária em países selecionados da América Latina e Caribe – 1990-2019.....	189
Gráfico 14 – Evolução CT total e IVA na Argentina de 1990 a 1999 - % PIB	195
Gráfico 15 – Ingressos orçamentários do petróleo – México – 1991-2020 – Crescimento real anual %	205
Gráfico 16 – Evolução da dívida pública líquida e da carga tributária no México – 1998-2019 - % PIB.....	206
Gráfico 17 – Carga tributária – México – Variação 1990-2018.....	208
Gráfico 18 – Receitas do cobre em relação às receitas totais do governo geral do Chile – 1990-2020	214
Gráfico 19 – Carga tributária total no Brasil – 1900/1930 - % do PIB	233
Gráfico 20 – Tributação sobre o lucro das empresas – IRPJ e CSLL – 1990-2018.....	279
Gráfico 21 – Formação bruta de capital fixo – máquinas e equipamentos – nacional e importado – 1980/2000.....	282

Gráfico 22 – Carga tributária e dívida líquida do setor público – 1991-2002 - % PIB.....	289
Gráfico 23 – Saldo da balança comercial brasileira – US\$ Bilhões – 1980-2002.....	296
Gráfico 24 – Exportações de bens primários e industrializados segundo sua participação no total das exportações de produtos. Brasil - 1962-2019.....	300
Gráfico 25 – Comparação Brasil e OCDE – Estrutura tributária – 2018 - % da arrecadação total.	321
Gráfico 26 – Comparação Brasil e OCDE – Estrutura tributária – 2018 - % da arrecadação total. Sem contribuições para seguridade social.	322
Gráfico 27 – Evolução do coeficiente de Gini da distribuição da propriedade rural. Brasil. 1967-2017.	332
Gráfico 28 – Relação entre arrecadação do ITBI e indústria da construção civil. Brasil. 2002-2019. % PIB.....	335
Gráfico 29 – Alíquotas máximas e renda marginal – Brasil e países selecionados da OCDE e da América Latina – 2015.	340
Gráfico 30 – IRPF. Rendimentos isentos, rendimento tributável líquido, rendimento total. 2019.	341
Gráfico 31 – Alíquota média efetiva do IRPF no Brasil em 2019.	342
Gráfico 32 – Rendimentos isentos e não tributáveis – IRPF – 2007-2020 – participação por categoria de rendimento.....	344
Gráfico 33 - Relação entre a quantidade de declarações de recebedores de lucros e dividendos e a quantidade de declarações totais. IRPF. Brasil. Média 2015-2020	346

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação de tributos diretos e indiretos por base de incidência.....	27
Quadro 2 – Tributação e efeito redistributivo sobre a renda	168
Quadro 3 – Competências tributárias segundo a Constituição de 1891.	233
Quadro 4 – Competências tributárias segundo a Constituição de 1937	241
Quadro 5 – Componentes da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas – Assembleia Constituinte – 1987.	265
Quadro 6 – Base de incidência das contribuições sociais. Brasil.....	327

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Relação tributo, lucro e mais-valor.....	71
Tabela 2 – Tributação/subsídio sobre o lucro na situação em que mercadorias são vendidas por seus valores.....	73
Tabela 3 – Efeitos da alteração da composição orgânica e da taxa geral de lucro sobre a tributação	75
Tabela 4 – Variação do lucro e da tributação em relação ao aumento da composição orgânica do capital	76
Tabela 5 – Estrutura tributária de grupos de países por base de incidência em 2018	80
Tabela 6 – Tributos recorrentes sobre a riqueza líquida – 1990 a 2018 – países selecionados	85
Tabela 7 – Tributação da riqueza líquida – países selecionados – média 1990-2018.....	86
Tabela 8 – Receita tributária do governo do Reino Unido por bases de incidência 1750-1870. Percentual da receita total.....	112
Tabela 9 – Relação entre tributos sobre o comércio exterior e receita total do governo federal dos EUA – 1795-1850.	116
Tabela 10 – Arrecadação tributária por base de incidência em relação à receita tributária total – Bavária e Prússia – 1839-1865.	117
Tabela 11 – Receita tributária geral – 1870-1913 – países selecionados - % PIB	123
Tabela 12 – Tributação sobre o comércio exterior em relação às receitas públicas totais – países selecionados agrupados – 1930-1949	134
Tabela 13 – Crescimento dos gastos públicos – 1913-1980 - % do PIB.....	142
Tabela 14 – Gastos com seguridade social como percentual do PIB – Europa – 1950-2018.	153
Tabela 15 – Contribuições para a seguridade social – 1965-2019 – Países membros da OCDE.	155
Tabela 16 – Evolução da estrutura tributária – países membros da OCDE – 1965-2018.....	155
Tabela 17 – Queda da taxa de lucro média em países capitalistas centrais* – 1885-2009. ...	160
Tabela 18 – Coeficientes de Gini depois de tributos e transferências públicas – América Latina, OCDE e União Europeia – 2011.	169
Tabela 19 – Imposto de renda em proporção do PIB e da receita total. Comparação América Latina, União Europeia e OCDE – 1990-2018.....	171
Tabela 20 – Imposto de renda em proporção do PIB e da receita total. Pessoa física e pessoa jurídica. Comparação América Latina, União Europeia e OCDE – 1990-2018.....	172
Tabela 21 – Evolução carga tributária na América Latina ⁽¹⁾ – Média - % PIB – 1990 a 2018	174

Tabela 22 – Evolução carga tributária na América Latina – Média - % da CT – 1990 a 2018	175
Tabela 23 – Contribuições sociais – América Latina – Países selecionados - % PIB - 2018	176
Tabela 24 – Estrutura tributária – países selecionados – menores índices de desigualdade – 2018.	180
Tabela 25 – Carga tributária e percentual da população coberta por pelo menos um benefício de proteção social – países selecionados – 2018-2020.....	181
Tabela 26 – Evolução da carga tributária argentina – 1990-2019 - % PIB	198
Tabela 27 – Receita tributária do governo central do México – periodizada – 1990-2020 - % do total das receitas.....	205
Tabela 28 – Evolução da carga tributária no México – 1990-2018. % PIB	207
Tabela 29 – Comércio exterior – Chile – 1845-1875 – Libras - %	209
Tabela 30 – Comércio exterior – Chile – 1880-1900 – Libras - %	211
Tabela 31 – Evolução da carga tributária no Chile – 1990-2018 % PIB.....	213
Tabela 32 – Distribuição do valor total do gasto tributário com Imposto de Renda no setor de Pessoas, por quintis de renda beneficiados – Chile - Ano 2004.....	215
Tabela 33 – Distribuição do valor total do gasto tributário com Imposto de Renda no setor de pessoas, para os 5 percentis com maior rendimento – Chile – Ano 2004.....	215
Tabela 34 – Estrutura tributária durante o período imperial – 1823-1888 - % da receita total do governo central.	228
Tabela 35 – Estrutura tributária da União – 1907-1914 - % da arrecadação tributária total. .	236
Tabela 36 – Estrutura tributária da União – 1923-1928 - % da arrecadação tributária total. .	238
Tabela 37 – Estrutura tributária da União – 1932/1945 - % da arrecadação tributária federal.	243
Tabela 38 – Estrutura tributária dos estados – 1932-1945 - % da arrecadação tributária estadual.	243
Tabela 39 – Evolução da estrutura tributária 1941 a 1964 - % da arrecadação dos impostos totais. Média anual.....	245
Tabela 40 – evolução da estrutura tributária por base de incidência. Impostos. % da arrecadação total. Brasil. Média anual.....	246
Tabela 41 – Composição ideológica da Constituinte de 1987.....	263
Tabela 42 – Correlação entre declaração político-ideológica e filiação partidária dos membros da Subcomissão de Tributação, Participação e Distribuição das Receitas – Assembleia Constituinte – 1987.....	267

Tabela 43 – Comparação da composição ideológica da Assembleia Constituinte com a Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas.	268
Tabela 44 – Participação na arrecadação total por esfera federativa – 1937-1985. Média anual.	269
Tabela 45 – composição ideológica da Comissão de Sistematização da Constituinte de 1987	272
Tabela 46 – Gastos primários globais por esfera de governo – 1987-1999 - % PIB - % gastos totais.	278
Tabela 47 – Evolução de contribuições e IOF sobre a carga tributária total e federal – 1987-1993	280
Tabela 48 – Exemplo dos efeitos dos JCP e da isenção de dividendos sobre a tributação dos ganhos dos acionistas. B3 S.A. – 2019-2020. Simulação. Valores em R\$ milhares.....	291
Tabela 49 – Títulos de crédito do agronegócio em aberto no sistema de registros 2003-2020 (R\$ milhões).	298
Tabela 50 – Dados estruturais dos censos agropecuários 1975-2017	301
Tabela 51 – Evolução da previdência complementar no Brasil – 1998-2020.....	305
Tabela 52 – Formação bruta de capital fixo – variação 2010-2017	314
Tabela 53 – Evolução das renúncias fiscais federais – 2011-2018. % PIB e valores totais reais.	314
Tabela 54 – Estrutura tributária brasileira 2002-2019.....	318
Tabela 55 – Estrutura tributária 2002-2019. R\$ bilhões. Variação anual.	320
Tabela 56 – Tributação sobre o consumo. Brasil. 2019.	323
Tabela 57 – Arrecadação de contribuições sociais para orçamento da seguridade social em 2018. R\$ milhões.....	328
Tabela 58 – Tributação sobre a propriedade. Brasil. 2015-2019. Média anual.....	329
Tabela 59 – Imposto territorial rural – participação e evolução recente – 2002-2019.....	332
Tabela 60 – Tributação do ITR por tamanho do imóvel. Brasil. 2012.....	333
Tabela 61 – Alíquotas, limite de isenção e faixa de aplicação da alíquota mais alta do imposto sobre heranças – 2017.....	336
Tabela 62 – Estrutura do imposto de renda das pessoas físicas – países selecionados da OCDE e da América Latina – 2015.....	339
Tabela 63 – Relação entre a quantidade de declarações de recebedores de lucros e dividendos e a quantidade de declarações totais. IRPF. Brasil. 2015-2020.	345

LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ARENA – Aliança Renovadora Nacional

BCB – Banco Central do Brasil

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe

CCR – Cédula de Crédito Rural

CDA e WA – Certificado de Depósito Agropecuário e Warrant Agropecuário

CDCA – Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio

CIDE – Contribuição de intervenção no domínio econômico

CNI – Confederação Nacional da Indústria

COFINS – Contribuição para financiamento da seguridade social

CPDOC – Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil

CPMF – Contribuição provisória sobre movimentação financeira

CPR – Cédula do Produto Rural

CRA – Certificado de Recebíveis do Agronegócio

CRETAD – Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira

CRH – Cédula Rural Hipotecária

CRP – Cédula Rural Pignoratícia

CRPH – Cédula Rural Pignoratícia e Hipotecária

CSLL – Contribuição social sobre o lucro líquido

CT – Carga tributária

CTN – Código tributário nacional

CUT – Central Única dos Trabalhadores

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos.

DRE – Desvinculação de receitas dos estados

DRU – Desvinculação de receitas da União

EC – Emenda Constitucional

FEF – Fundo de estabilização fiscal

FGTS – Fundo de garantia do tempo de serviço

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FSE – Fundo Social de Emergência
FBCF – Formação bruta de capital fixo
FMI – Fundo Monetário Internacional
GATT – Acordo Geral de Tarifas e Comércio
IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IE – Imposto de exportação
IGF – Imposto sobre grandes fortunas
II – Imposto de importação
IOF – Imposto sobre operações financeiras
IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI – Imposto sobre produtos industrializados
IPL – Imposto sobre o patrimônio líquido
IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
IRPF – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – pessoa física
IRPJ – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – pessoa jurídica
ISS - Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
ITCMD – Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação
ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural
IVA – Imposto sobre o valor adicionado
JCP – Juros sobre o capital próprio
LC – Lei Complementar
LCA – Letra de Crédito do Agronegócio
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MDB – Movimento Democrático Brasileiro
NAFTA – Tratado Norte-Americano de Livre-Comércio
NCR – Nota de Crédito Rural
NRF – Novo Regime Fiscal da União
OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OIT – Organização Internacional do Trabalho

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento
PAI – Programa de Ação Imediata
PCB – Partido Comunista Brasileiro
PCdoB – Partido Comunista do Brasil
PDC – Partido Democrata Cristão
PDS – Partido Democrático Social
PDT – Partido Democrático Trabalhista
PEC – Proposta de Emenda Constitucional
PFL – Partido da Frente Liberal
PIB – Produto Interno Bruto
PL – Partido Liberal
PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual
PMDB – Partido do Movimento Democrático Brasileiro
PND – Plano Nacional de Desestatização
PSB – Partido Socialista Brasileiro
PSDB – Partido da Social Democracia Brasileira
PT – Partido dos Trabalhadores
PTB – Partido Trabalhista Brasileiro
RERCT – Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
Sudam – Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
Sudene - Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
TMM – Teoria monetária moderna
UDN – União Democrática Nacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	18
CAPÍTULO 1 - VALOR, DINHEIRO E TRIBUTO	30
1.1. O caráter específico da tributação moderna	31
1.2. Valor como objeto específico da tributação moderna	38
1.3. Dinheiro e forma tributária: o ovo ou a galinha?	44
1.4. Salário, preço, lucro e tributo	60
1.5. Capital portador de juros, capital fictício e fundo público	88
1.6. Consolidação: tributação como fator fundamental à reprodução do capital	100
CAPÍTULO 2 – DESENVOLVIMENTO E METAMORFOSES DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS MODERNOS	103
2.1. Estado, mercado mundial e nacionalismo	103
2.2. Evolução da tributação moderna em Inglaterra, Estados Unidos e Alemanha	110
2.3. Forma tributária no imperialismo	120
2.4. Expansão do fundo público e metamorfoses das estruturas tributárias	136
2.5. Do crescimento dos gastos sociais à necessidade de recomposição da taxa de lucro	151
CAPÍTULO 3 – TRIBUTAÇÃO NA AMÉRICA LATINA	167
3.1. Desigualdade e tributação na América Latina	167
3.2. Dependência, superexploração e regressividade da carga tributária	183
3.3. Neoliberalismo e tributação na América Latina	188
3.3.1. Argentina	190
3.3.2. México	199
3.3.3. Chile	208
3.4. Dependência, desigualdade e tributação regressiva	216
CAPÍTULO 4 – SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	219
4.1. A via colonial para a tributação moderna	219
4.2. República e federalismo tributário	231

4.3. Industrialização e metamorfose da estrutura tributária	239
4.4. A base bonapartista do sistema tributário brasileiro contemporâneo	247
4.5. Constituinte, Constituição e Continuidade.	259
4.6. Contrarreformas no imediato pós-constitucional.....	278
4.7. Plano Real e sistema tributário como âncora fiscal neoliberal	285
4.8. A tributação no Brasil contemporâneo.....	318
4.8.1. Estrutura global	318
4.8.2. Tributação sobre o consumo.....	322
4.8.3. O caráter contraditório das contribuições.....	325
4.8.4. Tributação sobre a propriedade	329
4.8.5. Tributação sobre a renda.....	338
CONCLUSÃO.....	348
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	355

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é recorrentemente analisado e caracterizado como injusto e como promotor da desigualdade social. Se antes essa era uma preocupação apenas de setores progressistas, com o debate hegemônico centrado sobre a complexidade e eficiência econômica do sistema tributário, o quadro de crise internacional do capitalismo, com o adensamento de conflitos sociais e explicitação dos limites das democracias liberais, tem colocado a necessidade do debate sobre tributação e desigualdade até mesmo no *mainstream* econômico e na grande imprensa. Entretanto, esta já era uma preocupação manifesta mesmo nas obras doutrinárias de direito tributário no Brasil, onde na discussão da questão isonomia tributária menciona-se recorrentemente a seguinte passagem da *Oração aos Moços*, um discurso escrito por Rui Barbosa à turma de 1920 da Faculdade de Direito de São Paulo:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real (BARBOSA, 1997, p. 26).

Atribui-se a essa reflexão uma base filosófica para a defesa da igualdade substantiva e de sua realização por meio de uma tributação mais justa, a qual deveria se centrar sobre a combinação entre isonomia e respeito à capacidade contributiva. Alfredo Augusto Becker (2002) chega a afirmar que a instauração da democracia social teria como um dos principais agentes revolucionários o direito tributário, que pelo impacto de seus tributos destruiria a antiga ordem social e financeira a sua reconstrução. Roque Antonio Carrazza (2015) considera que o princípio da justiça tributária exigiria uma tributação orientada primacialmente pela capacidade contributivo-econômico das pessoas, concretizando o ideal de uma tributação marcada pela isonomia. Corroborando essa compreensão, afirma Luciano Amaro (2012) que deveriam ser tratados com igualdade aqueles que tivessem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelassem riquezas diferentes e, assim, diferentes capacidades para contribuir. Aliomar Baleeiro (2013) considera que a justiça tributária é norma informativa de todo o direito, considerando que o belo no direito tributário é que esse ramo visaria a tirar recursos financeiros dos mais ricos para utilizá-los em educação, saúde, assistência e previdência social, especialmente em benefício dos mais pobres.

Muitas pesquisas e trabalhos têm sido apresentados demonstrando a comparação da estrutura tributária brasileira com outros países, especialmente com aqueles que apresentam índices de desigualdade menores, onde é possível observar a correlação entre tributação e desigualdade, entre tributação e desigualdade de renda, entre tributação e concentração da propriedade, entre outros parâmetros¹.

A nossa pesquisa demonstra que a maioria desses trabalhos está correta nas suas constatações, o sistema tributário brasileiro é contrário aos parâmetros de justiça fiscal, capacidade contributiva e progressividade, não apenas em decorrência do maior predomínio dos tributos indiretos sobre os diretos, mas também pela própria qualidade e organização dos tributos sobre o consumo, sobre a renda e sobre a propriedade no Brasil.

Dada a quantidade de dados, estatísticas e evidências dos efeitos deletérios da tributação não apenas para os mais pobres e para todos que sobrevivem de salário no país, nos interessou investigar as razões por trás da configuração do sistema tributário brasileiro, nos termos em que se desenvolveu historicamente e em que se encontra no período de realização da nossa pesquisa.

Ao longo da exposição, demonstra-se como há diferentes explicações para as diversas configurações tributárias dos países, sendo clássica a desenvolvida por Hinrichs (1966), que aponta o estágio de desenvolvimento, o papel do Estado na vida econômica social e a cultura como os elementos que determinam a particularidade da configuração do sistema tributário de cada país. Oliveira (2009) avança na análise dos termos desenvolvidos por Hinrichs, e apresenta como mais decisivo que o elemento cultural a correlação das forças sociais e políticas. Mas resta justamente compreender como e em que termos e condições se dá essa correlação de forças sociais e políticas, quais as condições de possibilidade das lutas de classes.

Nossa pesquisa nos demonstrou que a industrialização e a expansão capitalista tiveram efeitos muito diferentes entre grupos de países capitalistas que se desenvolveram e atingiram a maturidade industrial já na virada do século XIX para o século XX, em relação àqueles que se desenvolveram posteriormente, por outros impulsos econômicos e sociais, a partir do período posterior à Segunda Guerra Mundial, como foi o caso do Brasil.

As metamorfoses do sistema tributário demonstraram que sua relação com o estágio de desenvolvimento econômico é condicionada pelo caráter particular desse desenvolvimento, pela forma como cada país se relaciona com os outros países no mercado mundial. Ou seja, o sistema tributário, bem como a luta de classes e o papel econômico e social do Estado estão

¹ Entre alguns dos estudos recentes mencionados ao longo da tese que demonstram esses resultados, citam-se Oliveira (2020), Gassen e Valadão (2020), Souza (2018), Orair e Gobetti (2018) e as coletâneas organizadas por Afonso et al (2017) e Fagnani (2018).

condicionados pelas relações de hierarquia, dependência e concorrência que se desenvolvem e se resolvem necessariamente no mercado mundial.

No caso brasileiro, isso nos levou à consideração da via colonial de objetivação do capitalismo e do desenvolvimento de relações de subordinação do complexo econômico brasileiro aos polos imperialistas do capital. Tendo em vista as exigências que as relações de subordinação e dominação colocam sobre cada Estado-nação e às classes capitalistas e trabalhadoras em cada país subalternizado, passamos à consideração das relações internacionais de transferência de valor que conformam as relações entre países capitalistas imperialistas e países capitalistas dependentes.

A análise dessas relações só foi possível depois de realizarmos os esclarecimentos relativos ao papel do sistema tributário no modo de produção capitalista, o que nos levou a necessidade de identificar qual o real sentido da tributação moderna, e, principalmente, qual o objeto da tributação moderna. Nossa pesquisa nos levou à necessidade de apreensão e esclarecimento da especificidade do objeto da tributação moderna, que é o valor, que enquanto objeto e sujeito do modo de produção capitalista demanda e exige papéis ao sistema tributário específicos do capitalismo, aos quais, tanto economias capitalistas centrais quanto as periféricas devem se subordinar e garantir sua realização.

A tributação na sociedade em que predomina o modo de produção capitalista age não sobre a riqueza material direta – sobre bens, produtos, serviços – mas sim sobre a forma da negação dos valores úteis, sobre a forma de manifestação do valor, sobre a expressão monetária do valor de troca, sobre o preço.

Quando um Estado moderno usa do seu poder político para tributar dinheiro, ele não tributa mais a riqueza, mas a sua representação, que ao mesmo tempo é o único modo possível de existência e expressão dessa riqueza específica. O sistema tributário moderno não é, portanto, a expressão ou resultado direto da luta de classes, é antes resultado da representação da luta de classes em determinado estágio, do modo de articulação de cada Estado-nação com o mercado mundial, da subordinação do fundo público ao processo de valorização do capital e do grau de desenvolvimento das relações capitalistas de trabalho do país, as quais se determinam por fatores da formação social e também pelo grau de autonomia e subordinação tecnológica da base produtiva de cada país. Assim, chegamos à *tese* de que a conformação do sistema tributário comporta determinações das lutas de classes, do grau de desenvolvimento da relação capital e da forma particular como cada Estado se integra no mercado mundial, uma vez que em cada Estado a burguesia organiza o aparelho estatal para a defesa de seus interesses contra os trabalhadores locais e contra as burguesias de outras nações, uma vez que o mercado

mundial é o espaço mais desenvolvido das relações entre as nações produtoras. Ou seja, uma inflexão da estrutura tributária depende de uma conjunção de fatores que vão além da vontade política, uma vez que a tributação se insere na forma particular da constituição das relações de valor em cada país, no ser e ir sendo capitalismo em cada particularidade (CHASIN, 2000). Conforme demonstra Paço Cunha (2017), o modo de atuação do Estado é profundamente condicionado pelas circunstâncias econômicas, pelo estágio da luta de classes e pelo esclarecimento da classe trabalhadora nessa luta, ou seja, pela dimensão particular da formação social é que se conforma uma forma política específica. Do mesmo modo, o movimento da forma política passa a condicionar o desenvolvimento das condições econômicas, sem retirar o caráter preponderante destas últimas. O movimento desses condicionamentos recíprocos é histórico e depende das circunstâncias também nacionais. Ou seja, é necessário considerar uma dada particularidade histórica e territorial. Para a análise da forma política é necessário considerar o desenvolvimento particular do capitalismo brasileiro e sua inserção no mercado mundial.

[...] os modos de atuação dos Estados capitalistas particulares guardam semelhanças e diferenças entre si em razão das contingências históricas das formas particulares de objetivação do capitalismo, as forças motrizes de ordem primária. Nesse sentido, é possível destacar os traços comuns entre os variados Estados capitalistas em razão de repousarem sobre relações capitalistas de produção. Mas isso não deve nos cegar para as particularidades que são mais explicativas dos casos concretos do que a mera explicitação dos traços mais ou menos gerais. É por isso que não se deve falar de um movimento em geral da forma política. (PAÇO CUNHA, 2017, p. 214).

A análise do sistema tributário não pode, portanto, estar descolada da consideração de sua raiz nas relações sociais de produção e reprodução capitalistas, bem como sem considerar a particularidade de sua conformação e evolução em um dado lugar e em um dado momento, uma vez que não há que se falar em movimento em geral da forma política. O movimento da forma política tem “[...] nas relações materiais seu momento ou fator preponderante e no qual também atua pela própria natureza recíproca das relações da unidade articulada entre as determinações concretas” (PAÇO-CUNHA; REZENDE, 2018, p. 353). De acordo com Chasin (2009), o momento preponderante é a categoria estruturante do todo concreto, bem como da totalidade ideal durante o processo de investigação e reconstituição científica da realidade. A correta identificação do momento preponderante “[...] vertebrava o processo de síntese, isto é, a constituição do todo de pensamentos que se realiza pela reprodução ou apropriação da totalidade concreta” (CHASIN, 2009, p. 135). Nossa pesquisa sobre o sistema tributário brasileiro, ao considerá-lo em uma totalidade concreta, nos levou à identificação da constituição

e desenvolvimento particular do capitalismo no Brasil, com seus diferentes predicados, como o momento preponderante fundamental para a apreensão da estrutura tributária brasileira, bem como dos requerimentos recíprocos que esta deve fornecer às relações entre as classes sociais nesta particularidade específica.

Portanto, a tese defendida pode ser assim sintetizada: a estrutura tributária brasileira é resultante do caráter subordinado e dependente das classes dominantes brasileiras, o qual se realizou historicamente na sua relação de rebaixamento ante aos polos hegemônicos do imperialismo, e internamente, na opressão do trabalho e numa forma política impeditiva à participação e ao encaminhamento das demandas populares.

O desenvolvimento dependente, tendo em vista a necessidade de transferência de valor e realização de ganhos do capital interno e externo, sustentou-se na superexploração da força de trabalho e na exclusão do trabalho das decisões políticas e constituição do arcabouço institucional do Estado brasileiro. O caráter antidemocrático do capitalismo dependente brasileiro se manifestou em diferentes esferas da vida social e política brasileira, sendo o sistema tributário brasileiro uma das que mais evidenciam essas relações. A defesa da tese passa, portanto, pelos objetivos de explicar e descrever os movimentos e tendências gerais do desenvolvimento do modo de produção capitalista mundialmente e na particularidade brasileira, apresentando como essas tendências conformam necessariamente um sistema tributário deletério para a classe trabalhadora no Brasil e que sua inflexão é restringida pela particularidade do capitalismo dependente brasileiro.

Realizamos nossa exposição de maneira inversa ao itinerário da pesquisa. Partimos da apresentação do valor e o seu papel na configuração da tributação moderna em geral, a partir do qual é possível proceder a análise do sentido que o fundo público adquire em cada economia capitalista em cada estágio da objetificação do capitalismo em uma particularidade. Essa apresentação de resultados é realizada no capítulo 1, em que são apresentadas as categorias do modo de produção capitalista essenciais para compreender as características específicas da tributação moderna e as restrições possíveis que as configurações tributárias podem sofrer em cada particularidade. No capítulo 2, demonstramos como as relações demandadas pela pulsão capitalista apresentada no capítulo 1 se manifestaram no desenvolvimento dos sistemas tributários modernos, com enfoque nos países capitalistas centrais. Os sistemas tributários expressam não apenas as relações econômicas entre Estado e indivíduos, mas também expressam o modo particular em que se constituem as lutas de classes e as relações entre os diferentes países no mercado mundial. Ao final do capítulo, são apresentados os traços gerais da tendência geral de expansão do capitalismo contemporâneo, expressos na financeirização e

no neoliberalismo, os quais são fundamentais para compreender a atual forma do sistema tributário brasileiro. No capítulo 3, analisamos essas relações sobre o capitalismo dependente latino-americano, uma vez que os traços gerais dos sistemas tributários latino-americanos apresentam muita proximidade com o sistema tributário brasileiro. A apreensão das razões por trás das semelhanças identificadas constitui-se em uma das formas razoáveis de apreensão dos fundamentos do sistema tributário brasileiro. Por fim, no capítulo 4, após apresentadas as categorias fundamentais do modo de produção capitalista, da tributação moderna e do capitalismo dependente, delineamos e explicamos o modo como se desenvolve a tributação no Brasil, a partir da forma como se erige e sustenta o capitalismo nessa particularidade.

Para fins de esclarecimento de nossa exposição, definimos alguns conceitos e esclarecemos algumas fontes da pesquisa realizada.

Um conceito muito utilizado no trabalho é o de carga tributária – CT. A CT é calculada a partir do valor da soma das receitas tributárias de um país dividido pelo valor do produto interno bruto – PIB nominal em um dado ano². A CT revela uma dimensão da dinâmica entre o Estado e uma economia nacional e é determinada por diferentes aspectos, como: os níveis de gastos com políticas sociais; o grau de participação estatal no planejamento econômico e no financiamento do setor privado; as formas de renda tributáveis e a estrutura econômica; o grau de financeirização da economia, entre outros. Outros fatores, como o comércio internacional e o papel da informalidade das relações econômicas e de trabalho também influenciam na determinação do nível da CT de um país.

A estrutura tributária revela a participação de cada espécie tributária dentro da receita tributária total de um país. Esta também pode ser observada sob o prisma do PIB, por meio da divisão do valor arrecado de uma espécie tributária pelo valor do PIB em um dado ano. Ambas as formas de cálculo podem ser úteis na comparação estática internacional e na comparação dinâmica ao longo do tempo, permitindo a análise da relação entre a forma de tributação e o estágio de desenvolvimento capitalista de um dado país.

Uma das principais fontes estatísticas sobre a tributação foi o banco de dados de estatísticas de receita global disponibilizado *online* pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Dados internacionais sobre outras variáveis

² O que corresponde ao conceito de “carga tributária bruta” segundo o Glossário do Sistema de Contas Nacional do Brasil, definido como “quociente entre o somatório das arrecadações de impostos, taxas e contribuições e o produto interno bruto” (IBGE, 2020, p. 16). Em contrapartida, a “carga tributária líquida” é definida como o “quociente entre o somatório das arrecadações de impostos, taxas e contribuições, deduzido das despesas com subsídios, benefícios e transferências para instituições privadas sem fins lucrativos, e o produto interno bruto” (IBGE, 2020, p. 16).

econômicas e demográficas são também retirados das bases de dados disponibilizadas pelo Fundo Monetário Internacional – FMI, pelo Banco Mundial, pela Organização Internacional do Trabalho – OIT e pela World Inequality Database – WID. Além desses bancos de dados utilizados na comparação geral, no estudo de casos específicos, utilizou-se bases de dados e materiais informativos disponibilizados por secretárias de fazenda e secretárias de receita pública de países selecionados. Para períodos anteriores não cobertos pelas bases de dados *online* de instituições internacionais e de secretárias de fazenda e receita pública, foram utilizadas compilações estatísticas, como as elaboradas por Mitchell (1993, 1998a, 1998b), Flora (1983) e Flora e Heidenheimer (2017). Para o caso brasileiro, foram utilizados os documentos anuais “Carga Fiscal no Brasil”, de 1995 a 1997, Carga Tributária no Brasil”, de 1998 a 2019, elaborados pela Receita Federal do Brasil, os Anuários Estatísticos do IBGE de 1908 a 1912 e de 1936 a 1995 e o documento Estatísticas do Século XX do IBGE, os balanços de receitas e despesas da União elaborados de vários anos, e compilações de dados estatísticos, como a realizada por Carreira (1889) sobre as finanças do Império, entre outros. Além desses documentos para o recolhimento de estatísticas brutas, foram utilizados todos os estudos e trabalhos de pesquisadores brasileiros e de outros países sobre a questão tributária, orçamentária e econômica referenciados ao final da tese. Sempre procurou-se aproximar da realidade qualificando-se com os dados mais próximos da fonte possíveis e disponíveis³, evitando-se, sempre que possível, a adoção de dados terceirizados de estudos interpretativos dos dados.

De acordo com guia interpretativo e a classificação adotada pela OCDE (2021), os tributos são definidos como os pagamentos compulsórios para o governo geral ou supranacional, os quais não guardam uma relação de retorno em proporção com os pagamentos, além de estarem excluídas as multas, penalidades e empréstimos compulsórios. Tal qualificação está de acordo com a legislação brasileira, com a ressalva dos empréstimos compulsórios, os quais, segundo a atual Constituição brasileira são considerados tributos. Essa diferença, entretanto, não impacta na análise, uma vez que tal mecanismo foi raramente utilizado ao longo da história recente do país⁴. A classificação das bases de incidência pela OCDE é dividida, de

³ Destacamos o valor da digitalização de compilados estatísticos realizados e disponibilizados pelo IBGE e pela Biblioteca do Ministério da Fazenda no Rio de Janeiro, no portal Memória Estatística do Brasil. Além do valor intrínseco ao acesso de pesquisadores em qualquer parte do país a dados relevantes para o estudo e interpretação da história econômica do Brasil, esse material foi ainda mais importante dado o contexto limitado de acesso a bibliotecas e acervos públicos fisicamente durante os anos de 2020 e 2021.

⁴ O último empréstimo compulsório oficialmente criado no Brasil foi anterior à Constituição Federal de 1988, ainda no governo José Sarney, por meio do Decreto-Lei nº 2.288, de 23 de julho de 1986. O tributo foi exigido dos consumidores de gasolina e álcool para veículos automotores, bem como dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários, e tinha como objetivo a absorção temporária do excesso de poder aquisitivo para apoiar o programa de estabilização econômica do Plano Cruzado.

maneira geral, em seis grandes grupos: 1) renda, lucros e ganhos de capital; 2) contribuições para a seguridade social; 3) tributos sobre folha de pagamento e força de trabalho; 4) propriedade; 5) bens e serviços e 6) outros tributos. No primeiro grupo estão cobertos os tributos diretos sobre a renda ou lucro de indivíduos e organizações, bem como os ganhos de capital dos dois grupos, além dos ganhos advindos de apostas. No segundo grupo estão todas as contribuições compulsórias que conferem direitos a um benefício social futuro, portanto, trata-se de uma classificação que tem menos a ver com a base de incidência do que com a finalidade da receita no orçamento público. Assim, sua análise deve ser rearticulada, uma vez que sua finalidade não altera o caráter sobre a base em que incide, embora a sua finalidade demonstre um elemento histórico-social que não pode ser ignorado e que é trabalhado a partir do segundo capítulo desta tese. O terceiro grupo refere-se aos tributos pagos por empresas e organizações enquanto proporção dos salários pagos ou fixos por cada pessoa empregada. Ficam excluídas aqui as contribuições da seguridade social pagas pelos empregadores sobre a folha de pagamentos. Entre os tributos sobre a propriedade estão cobertos aqueles recorrentes ou não sobre o usufruto, a propriedade ou a transferência de propriedade *inter-vivos* ou por herança. O quinto grupo cobre todos os impostos e taxas sobre a produção, extração, venda, transferência ou entrega de bens e a prestação de serviços. Por fim, no sexto grupo encontram-se os tributos não classificáveis nos cinco primeiros, como aqueles sobre bases múltiplas em que não é possível identificar uma base predominante, taxas, ou impostos de selo não relacionados a transações financeiras e de capital nem recaindo exclusivamente em uma única categoria de transação, e, ainda, impostos sobre despesas onde são aplicadas deduções ou isenções pessoais e receitas fiscais não identificáveis.

Para uma análise da relação da tributação e sua relação com as classes sociais, de modo a revelar quem realmente paga os tributos e os seus efeitos sobre a redistribuição da renda e da riqueza, é necessário que essa classificação seja rearticulada, sendo mais útil e relevante aos nossos objetivos a explicitação do caráter direto ou indireto da tributação. De acordo com Salvador (2010), a compreensão da regressividade e da progressividade deve partir da avaliação das bases de incidência, que são a renda, a propriedade, e a produção, a circulação e o consumo de bens e serviços.

Os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, não sendo, em tese, passíveis de transferência para terceiros. Por essa razão, seriam mais adequados para promover a progressividade, embora essa relação não seja necessariamente absoluta, uma vez que a correlação entre progressividade e incidência direta nem sempre ocorre. Como exemplo, Salvador (2010) salienta o problema do teto do salário-de-contribuição para o cálculo da

contribuição previdenciária do trabalhador como um fator que torna a base regressiva da contribuição direta para a previdência social, uma vez que as maiores rendas são menos tributadas. Outro exemplo é o caso da taxa de limpeza pública, que, muitas vezes, tem sua base de cálculo em função área do imóvel, o que permite que um imóvel de menor área em uma área nobre seja menos tributado que outro em uma área carente, uma vez que são desconsideradas as diferentes características, dimensões, localização, estado de construção ou valor de mercado. Os impostos reais sobre a propriedade, em geral, por serem proporcionais, como as contribuições por número de portas e janelas na França introduzidas depois da revolução de 1789, tendem a ser regressivos, embora diretos. Outro exemplo de imposto direto sem características progressivas seria a capitação, o imposto por cabeça, como a *poll tax* que Thatcher tentou implementar na Grã-Bretanha em 1990, que sofreu forte resistência por ser um imposto pago por habitante, independente de sua renda ou riqueza. Apesar dessas ressalvas, por serem geralmente tributos em que podem ser claramente expostas as identidades entre quem adimple a obrigação tributária e quem suporta o seu ônus, os tributos diretos ainda são a forma possível de se atingir a progressividade, que é a proporção positiva entre capacidade tributária e carga tributária.

Os tributos indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, o que permite a sua transferência para terceiros por meio do preço dos produtos adquiridos, o que impacta de modo diferenciado para cada classe social. De tal modo, embora o contribuinte de direito, aquele que recolhe o valor tributado diretamente ao fisco, seja o vendedor ou produtor, o contribuinte de fato, quem efetivamente arca com o ônus econômico da tributação, é o consumidor. Diferente dos tributos diretos, em que há uma coincidência entre as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato, nos tributos indiretos é possível a transferência do encargo a outra pessoa.

Temos assim que a tributação direta e a tributação indireta, bem como as suas diferentes gradações, são elementos fundamentais para a definição do grau de progressividade ou regressividade da carga tributária, em geral. Os tributos diretos incidem de maneira efetiva sobre o contribuinte, permitindo a identificação de quem realmente arca com o ônus econômico da tributação, quem realmente é afetado monetariamente pelo pagamento. Os tributos indiretos podem ser repassados pelo contribuinte formal ou de direito ao contribuinte de fato, que é quem efetivamente arca com o ônus econômico do tributo, mesmo sem muitas vezes ter ciência disso. No caso, para além desta noção jurídico-econômica aparente, está a relação fundamental entre capital e trabalho, uma vez que são os indivíduos com menor poder aquisitivo que mais arcam com o ônus da tributação indireta, os quais geralmente são aqueles que sobrevivem por meio

da remuneração da venda de sua força de trabalho, mediante o salário. Portanto, de maneira geral, podemos considerar como diretos os tributos sobre a renda e a propriedade, e como indiretos aqueles que incidem, de maneira geral, às relações de consumo.

O conjunto dos tributos diretos incidentes sobre a renda abarca aqueles sobre os salários, rendas, lucros e ganhos de capital de indivíduos e empresas, portanto, as rendas do trabalho e do capital. Além disso, seguindo a classificação adotada por Salvador (2010, p. 212-214), incluem-se entre as rendas tributadas do trabalho as contribuições previdenciárias realizadas pelos trabalhadores. No caso específico do Brasil, sobre as rendas do capital, além do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, também se classifica a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, a qual tem a mesma base de incidência, diferenciando-se pelos mecanismos de instituição e de finalidade que serão estudados a frente.

Os tributos diretos sobre a propriedade são aqueles que recaem sobre os bens imóveis e suas transações, sobre o patrimônio líquido ou riqueza líquida, sobre heranças e doações e sobre a emissão, transmissão, compra e venda de valores mobiliários e incidentes sobre negócios jurídicos específicos, como validação de contratos e venda de bens imóveis.

Tributos indiretos sobre o consumo de bens e serviços incluem o imposto sobre o valor adicionado – IVA, ou outras formas similares de impostos sobre o consumo não cumulativos, impostos sobre a venda em geral, impostos específicos sobre bens e serviços, impostos sobre o comércio exterior e os incidentes sobre o uso de bens ou a realização de atividades. Seguindo-se a classificação, incluem-se aqui as contribuições para a seguridade social realizadas pelos empregadores e aqueles tributos que recaem sobre a folha de pagamentos ou força de trabalho, uma vez que estes são passíveis de transferência de seu valor para o preço de venda de bens e serviços, assim, embora seja a empresa ou prestador de serviço o contribuinte de direito, aquele que tem por lei a obrigação de pagar, quem realmente suporta o ônus da carga tributária é o contribuinte de fato, aquele sobre quem recai o ônus econômico do dever de pagar o tributo.

Assim, para a análise da relação entre tributos diretos e indiretos, utilizamos a classificação exposta no **quadro 1**.

Quadro 1 – Classificação de tributos diretos e indiretos por base de incidência

Tributos diretos		Indiretos	Outros
Renda	Propriedade	Consumo	
- Renda, lucros e ganhos de capital dos indivíduos e empresas;	- Bens imóveis e suas transações; - Riqueza líquida; - Heranças e doações	- Produção, venda, transferência ou remuneração de bens e serviços;	- Bases múltiplas em que não é possível identificar uma base predominante;

Tributos diretos		Indiretos	Outros
Renda	Propriedade	Consumo	
- Contribuições para a seguridade social pagas pelos empregados, autônomos ou desempregados.	-Emissão, transmissão, compra e venda de valores mobiliário; - Negócios jurídicos específicos, como validação de contratos e venda de bens imóveis.	- Uso de bens e execução de atividades; - Folha de pagamentos e força de trabalho; - Contribuições para a seguridade social pagas pelos empregadores.	- Não relacionados a transações financeiras e de capital nem recaindo exclusivamente em uma única categoria de transação.

Elaboração própria.

Ressalve-se que essa classificação não é completamente suficiente, dentro dos tributos diretos, por exemplo, há diferença sobre o que recai sobre cada classe social quando consideramos as diferenças entre a tributação da renda salarial e a tributação sobre os lucros, assim como, no caso dos tributos indiretos, as contribuições sociais pagas pelos empregadores à Seguridade Social têm um impacto diferente no fundo público em relação aos tributos sobre a venda de mercadorias. Essas especificidades são abordadas ao longo da exposição.

A partir dessas definições e classificação é possível estabelecer parâmetros para a análise comparada de diferentes sistemas tributários nacionais. O dólar é utilizado como moeda para a comparação internacional, embora priorizemos a relação entre a tributação e o PIB como forma de manifestar seu papel na produção e na distribuição da riqueza entre as classes sociais de cada país e região. Para facilitar a apresentação, em alguns momentos utilizamos os códigos sugeridos pela norma ISO 3166, em especial os códigos Alfa-3 de três dígitos⁵, referente à abreviação da nomenclatura de países.

Salvador (2020) identifica o fundo público como a capacidade que o Estado tem de mobilizar recursos para intervir em políticas públicas. Oliveira (1998) constata que o fundo público passou a constituir-se no padrão de financiamento público da economia capitalista, sendo, por um lado, pressuposto da acumulação de capital, e, de outro, do financiamento da reprodução da força de trabalho. Embora Oliveira (1998) tenha em mente especialmente o “Estado-Providência”, circunscrito geográfica e historicamente a poucos países, o fato é que o fundo público se tornou cada vez mais abrangente e cada vez mais fundamental para a reprodução do capital. Salvador (2010) destaca suas funções do fundo público na realização de investimento capitalista; na redução de custos para a reprodução da força de trabalho; nos

⁵ <https://www.iso.org/iso-3166-country-codes.html>

investimentos em pesquisa, transporte e infraestrutura; e na transferência de recursos sob a forma de juros e amortização da dívida pública para o capital financeiro. Esta última função é de fundamental importância para a compreensão do caráter que assume o fundo público no capitalismo contemporâneo, uma vez que o fundo público é composto de um mix de trabalho excedente e trabalho necessário (BEHRING, 2016). Logo, o entendimento do fundo público passa pela apreensão da luta de classes, pela apreensão da relação entre capital e trabalho (SALVADOR, 2010).

Uma das formas de desvelar o caráter de classe na disputa por recursos do fundo público é por meio da sua expressão mais visível. O orçamento público é uma peça de cunho político, expressando as correlações de forças sociais e políticas, uma vez que os gastos orçamentários definem a direção e a forma de ação do Estado e a escolha de suas prioridades (SALVADOR; TEIXEIRA, 2014). A análise crítica da alocação de recursos e das fontes de financiamento presentes no orçamento público auxilia na análise crítica do caráter de classe do fundo público, o que pode auxiliar a classe trabalhadora na disputa pela hegemonia do controle dos recursos públicos, que, de forma direta ou indireta, têm sua origem na produção de valor pelo trabalho. Trata-se da adoção da tática de simultaneidade pela classe trabalhadora, a qual congrega “uma real fusão entre luta econômica e política por mediação do movimento da classe dos trabalhadores” (PAÇO CUNHA, 2016, p. 22). Segundo Salvador (2012), a disputa pela expansão e consolidação dos direitos sociais se dá no enfrentamento a outras funções do fundo público, vinculadas à expansão e acumulação do capital. O fundo público cumpre tarefas essenciais em todos os momentos do desenvolvimento capitalista, ampliando-se cada vez mais, até mesmo no período em que entrou em voga o discurso da redução do Estado. O modo particular do seu financiamento, o qual muitas vezes não está claro na análise dos gastos, é de igual importância para a compreensão do sentido que a atuação estatal tem no evoluir da luta de classes e da objetivação particular do capitalismo em cada particularidade. Assim, a análise da tributação moderna, forma essencial de financiamento, direcionamento e redistribuição da riqueza produzida em uma sociedade capitalista é essencial para o esclarecimento e direcionamento de esforços de todos aqueles que lutam contra a continuidade da reprodução de relações de exploração do trabalho pelo capital.

CAPÍTULO 1 - VALOR, DINHEIRO E TRIBUTO

O sistema tributário de um país aparece como um conjunto de legislações, instituições, processos e tributos que regulam a maneira como cada Estado nacional adquire parte relevante de sua receita pública. Embora trivial e superficial, esta noção contém elementos fundamentais para apreensão da especificidade do fenômeno tributário na contemporaneidade, a começar pela tríade fundamental: quem tributa? quem é tributado? o que se tributa? A resposta a cada uma dessas perguntas sugere uma série de porquês, como o questionamento das razões das variações das respostas de país para país, em cada país ao longo do tempo, de civilização para civilização e assim por diante.

No começo do século XX, Edwin Seligman (1914) se perguntava por que o sistema fiscal que serviu aos seus propósitos em diferentes nações por tanto tempo transformava-se rapidamente, com o imposto sobre a renda assumindo um papel cada vez mais relevante no conjunto da tributação. Para responder a essa questão, o economista estadunidense buscou traçar o desenvolvimento da tributação e estudar as ideias fundamentais por trás desse desenvolvimento. Após identificar o papel quase insignificante do imposto de renda na Idade Média, Seligman (1914) analisou o desenvolvimento do imposto de renda a partir do final do século XVIII na Inglaterra, Alemanha, França, Áustria, Itália, Suíça e Estados Unidos e concluiu que a história desses países demonstrava a evolução do princípio da capacidade tributária nessas sociedades, com o imposto de renda se tornando um instrumento cada vez mais satisfatório para a realização da justiça fiscal. Em linhas gerais, ele identificou a predominância da capitação⁶ em sociedades mais primitivas e menos desiguais. Com o desenvolvimento da propriedade privada em oposição à propriedade coletiva ou do soberano, a tributação sobre a propriedade, especialmente da terra, teria se tornado a forma mais satisfatória para os cânones da justiça fiscal. Entretanto tal sistema tornou-se contraditório no capitalismo, quando se reduziu a proporção direta entre o valor da propriedade e o valor da riqueza produzida. O sistema teria, então, evoluído para a tributação sobre o gasto, o consumo, enquanto expressão da riqueza, o que logo teria se tornado insuficiente, tendo em vista a disparidade entre renda e gastos dos mais ricos e dos mais pobres tributados pelos impostos indiretos sobre o consumo. Por fim, a renda como o critério de aferição da riqueza a ser tributada passou a se tornar cada vez mais consensual.

⁶ Tributo pago por cabeça (*per capita*).

Portanto, para Seligman (1914), o sistema tributário desenvolveu-se a partir das inconveniências de determinada forma de tributação diante dos critérios de aferição da riqueza. Embora a sua pesquisa parta de um relevante esforço de recuperação histórica das transformações do sistema tributário nos países selecionados, o caráter evolutivo traçado por Seligman desconsidera transformações mais profundas do que está sendo tributado, quem está tributando e suas razões e quem é tributado. O autor partiu do pressuposto de que em *qualquer sociedade* o sistema tributário visa atingir objetivos gerais da comunidade, como a justiça fiscal, bem como considerou que o que se tributa, em qualquer sociedade, é manifestação real da riqueza em forma geral. O procedimento de Seligman não o leva a questionar a natureza do tributo, ou, ainda, a natureza social da riqueza que é tributada e a natureza social do agente que detém o poder de tributar numa determinada forma de organização social. Em suma, sua teorização manifesta uma abordagem que não leva em conta a especificidade da tributação em cada modo de produção e a forma social da riqueza em cada modo de produção, a qual é o objeto da riqueza a ser tributada. Esse aspecto, conforme iremos demonstrar, é fundamental para a compreensão da relação entre sistema tributário e o modo de produção capitalista, que é o objeto do nosso estudo. A partir do esclarecimento desta relação específica, é possível analisar com maior clareza como o sistema tributário influi sobre a distribuição da renda e da riqueza na sociedade capitalista e como isso determina diferentes efeitos da tributação sobre a luta de classes.

1.1. O caráter específico da tributação moderna

O tributo é de maneira geral definido como uma prestação compulsória imposta sobre o contribuinte por um governo, ou seja, funda-se numa coerção, num poder político. Nessa conceituação, tanto a fonte do poder político quanto o contribuinte aparecem pobres de determinações, podendo ser colocados em qualquer tempo ou lugar da história humana a partir do momento em que surgiram as primeiras sociedades com alguma forma política constituída. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (2020), por exemplo, define os tributos como os pagamentos obrigatórios e não correspondidos ao governo geral. No Código Tributário Nacional (CTN) do Brasil, o tributo é definido como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Tais definições contêm elementos modernos e contemporâneos que são específicos da tributação em um Estado capitalista moderno.

Gassen e Valadão (2020) marcam a distinção da natureza do tributo moderno na cisão entre Estado e propriedade. Para os autores, da antiguidade até o início da era moderna o tributo era caracterizado como a apropriação por parte daquele que representava o poder político de algo que lhe pertenceria, o Estado detinha a propriedade de todas as coisas. “A propriedade era em regra indissociável do poder político” (GASSEN; VALADÃO, 2020, p. 20). Portanto, a especificidade do tributo moderno decorreria fundamentalmente da alteração na relação entre propriedade e poder político, onde agora a propriedade passa a ser apenas assegurada pelo Estado, o qual tributa para exercer funções que garantam o direito de propriedade e outros direitos, bem como seu exercício efetivo⁷.

Essa separação entre propriedade e Estado, entre forma política e classe dominante, embora seja realmente característica a partir da modernidade, não é suficiente ainda para precisar a especificidade do tributo na contemporaneidade. A alteração da relação entre Estado e propriedade, e mesmo de suas funções, de proprietário para garantidor, não toca no ponto da forma social da riqueza tributada, do caráter específico do poder de tributar, da relação entre os agentes tributados, do próprio papel da tributação para além da apropriação estatal da produção privada. Essa imprecisão não é incomum. Engels (2019, p. 162) considera o Estado como a síntese da sociedade civilizada, um mecanismo que surge das ruínas das sociedades gentílicas para imprimir o selo de reconhecimento social universal às novas formas de aquisição de propriedade e garantir “[...] o direito da classe possuidora à espoliação da classe não possuidora e à dominação sobre ela” (ENGELS, 2019, p. 102)⁸. Em determinado estágio do desenvolvimento, a sociedade entraria numa contradição insolúvel consigo mesma, cindindo-se em antagonismos irreconciliáveis para os quais ela é incapaz de resolver. Assim, tornou-se necessário “[...] um poder que aparentemente está acima da sociedade e visa abafar o conflito, mantê-lo dentro dos limites da “ordem”; e esse poder, que é oriundo da sociedade, mas colocou-se acima dela e tornou-se cada vez mais estranho a ela, é o Estado”. (ENGELS, 2019, p. 157). O Estado supera os laços de sangue tradicionais das cooperativas gentílicas e se caracteriza pela

⁷ “[...] estes direitos inexistem sem um sistema estatal que os garanta, portanto, a propriedade só existe após o pagamento dos tributos que a asseguram. Assim, o fenômeno da tributação não pode ser visto na perspectiva que limita o “natural” direito de propriedade, mas como responsável por estruturar e sustentar este e outros direitos” (GASSEN; VALADÃO, 2020, p. 21).

⁸ Engels (2019, p. 156) sugere três formas principais como o Estado foi erguido a partir das ruínas da constituição gentílica: Atenas seria a forma clássica, em que o Estado se origina dos antagonismos de classes que se desenvolveram na própria sociedade gentílica. Em Roma, a vitória da *plebs* rompeu a antiga constituição da *gens* e sobre suas ruínas se ergueu o Estado, no qual a aristocracia gentílica e a *plebs* logo se dissolveriam por completo. Entre os germanos, o Estado teria se originado diretamente da conquista de grandes territórios estrangeiros, para cuja dominação a constituição gentílica não oferecia meios.

subdivisão dos cidadãos segundo o território⁹. Além disso, ele instala um poder público que não mais coincide com a população que se organiza como poder armado, contando com “[...] penduricalhos próprios, prisões e instituições coercitivas de todo tipo, dos quais a sociedade gentílica nada sabia” (ENGELS, 2019, p. 157). Para a manutenção desse poder público é que teria surgido a necessidade dos impostos, os quais eram completamente desconhecidos da sociedade gentílica.

De posse do poder público e do direito de cobrar impostos, encontram-se, então, os funcionários como órgãos da sociedade acima da sociedade. [...] detentores de um poder estranhado da sociedade, eles precisam impor respeito por meio de uma lei de exceção, por força da qual gozam de santidade e imunidade especiais. (ENGELS, 2019, p. 158).

O tributo surgiria, portanto, enquanto manifestação do poder político, estranhado em essência, que precisa se impor para garantir a manutenção de um aparelho institucional destinado a garantir, já no Estado antigo, o poder da classe economicamente dominante, que, segundo Engels (2019), torna-se a classe politicamente dominante, com novos meios para subjugar a classe oprimida. Além da questão da propriedade privada e da garantia desse direito, Engels coloca no centro do surgimento do fenômeno estatal e da tributação a luta de classes. Embora essenciais, esses fatores ainda não dão conta da especificidade do fenômeno tributário contemporâneo¹⁰, especialmente quando comparamos o seu caráter com os sistemas tributários de civilizações anteriores de maneira mais concreta.

Childe (1977) também posiciona o surgimento do Estado à necessidade de um poder superior à sociedade capaz de moderar o conflito de classe e mantê-lo dentro da ordem. Assim,

⁹ Childe (1977) reforça essa interpretação do papel estabilizador promovido pelo surgimento do Estado: “As organizações do Estado, baseadas na residência ao invés de parentesco, aboliram as sangrentas lutas entre os clãs, minoraram a violência de outros conflitos internos e provavelmente reduziram a frequência das guerras” (CHILDE, 1977, p. 136).

¹⁰ O caráter mais geral e abstrato do nível de análise do Estado por Engels (2019) fica claro na seguinte passagem: “Assim, o Estado antigo foi sobretudo o Estado dos donos de escravos para manter os escravos sob controle, como o Estado feudal foi o órgão da nobreza para manter sob controle os camponeses servis e o Estado representativo moderno é o instrumento de espoliação do trabalho assalariado pelo capital. Excepcionalmente, porém, há períodos em que as classes em luta mantêm um equilíbrio tão justo que o poder do Estado, na condição de aparente mediador, momentaneamente adquire certa autonomia em relação às duas classes. Por exemplo, a monarquia absoluta dos séculos XVII e XVIII, que conseguiu estabelecer um equilíbrio entre nobreza e burguesia; por exemplo, o bonapartismo do primeiro e principalmente do Segundo Império francês, que jogava o proletariado contra a burguesia e a burguesia contra o proletariado. O caso mais recente, no qual dominadores e dominados parecem igualmente cômicos, é o novo Império alemão da nação bismarckiana: nele, capitalistas e trabalhadores são contrabalançados e igualmente logrados para proveito dos nobres prussianos degenerados” (ENGELS, 2019, p. 158). A análise, portanto, foca na relação abstrata e geral entre dominadores e dominados em diferentes modos de produção e formas de organização social.

identifica o seu surgimento do Estado no contexto da revolução urbana¹¹ na Mesopotâmia, no Egito Antigo e no vale do Indo por volta de 3.000 a.C. Para Liverani (2020), a revolução urbana foi um processo revolucionário tanto pela velocidade quanto pela abrangência das mudanças produzidas, as quais permeiam todos os aspectos da sociedade, desde os demográficos aos tecnológicos, desde os socioeconômicos aos ideológicos. A concentração urbana deriva do processo de especialização do trabalho a partir da premissa do aumento da produtividade agrícola. Esse ganho permite assegurar às comunidades uma disponibilidade de excedentes alimentícios que garantia a manutenção de especialistas em tempo integral, mediante a constituição de um polo redistributivo central. “A origem da cidade significa a origem do Estado e da estratificação socioeconômica” (LIVERANI, 2020, p. 108). Essa estratificação decorreu de um salto organizacional decorrente da organização e na separação entre produção primária e técnicas especializadas.

A relação de complementaridade tornou-se rapidamente hierarquizada, com aldeias estruturalmente tributárias da cidade. Havia um fluxo de excedentes que passava dos produtores de alimento aos especialistas e que permitia sua sobrevivência mesmo sem produzir alimentos. E dos especialistas passava-se para os produtores de alimentos um fluxo de produtos transformados e serviços. *O mecanismo é bidirecional, e traz vantagens à comunidade integrada em seu complexo*, mas as relações internas desequilibram-se, favorecendo mais os especialistas (LIVERANI, 2020, p. 108, destaque nosso).

A bilateralidade é um traço fundamentalmente diferente da especificidade do fluxo da riqueza produzida na antiguidade, e da base da constituição do Estado e do seu sistema de financiamento. Ela marca uma relação de reciprocidade com desigualdade, mas que tem por finalidade a reprodução da própria comunidade, mesmo que com a conseqüente estratificação social e dominação de classe. No núcleo especializado e urbano eram desenvolvidas tarefas administrativas e cerimoniais que buscavam assegurar a coesão da comunidade e a organização dos fluxos de trabalho e de retribuição que a sustentavam.

Os especialistas não possuem meios de produção própria, mas trabalham para o palácio que os mantém mediante um sistema de rações ou de repartição de terras. Portanto, os especialistas constituem a elite socioeconômica e política do Estado, mas são jurídica e economicamente “servos” do rei (ou do deus), e fazem parte do Estado por serem por ele mantidos, e se beneficiam diretamente do mecanismo redistributivo (LIVERANI, 2020, pp. 110-1).

¹¹ Childe (1951) considera a revolução urbana como um dos marcos da transição da barbárie superior para a civilização. Além do desenvolvimento das cidades e de seu antagonismo/reciprocidade com as aldeias rurais, caracteriza-se pela evolução de processos produtivos e divisão social do trabalho que levaram à estratificação social.

O resto da população possuía os meios de produção (terras e rebanhos) e trabalhava para seu próprio sustento, e repassando seus excedentes ao Estado na forma de tributos, participando assim do mecanismo bidirecional do metabolismo entre aldeias rurais e cidades. A revolução urbana conduziu, assim, à formação do Estado enquanto “[...] organização estável que controla e defende um território (de dimensão multicomunitária) e que organiza a exploração diferenciada dos recursos com o objetivo de garantir e desenvolver a sobrevivência da população” (LIVERANI, 2020, p. 129). Portanto, a organização da exploração e da produção tinha uma finalidade concreta e interna. O Estado passou a mediar a submissão dos interesses individuais, familiares, locais etc. aos interesses coletivos definidos por meio da diversidade das funções das contribuições e retribuições devidas a cada um. Exemplares são as obras de canalização, irrigação, muralhas, templos, armazéns e o desenvolvimento de ferramentas de contabilidade e da escrita, além da organização militar.

A centralidade da organização burocrática amplia-se com a conformação dos primeiros impérios. No período neossumério, durante a Terceira Dinastia de Ur, ou Ur III, já é possível identificar o desenvolvimento de uma complexa estrutura de tributação, com uma burocracia elaborada para proceder à sua administração. O Estado mais centralizado de Ur III estabeleceu um sistema tributário que coletava uma parte substancial dos recursos produzidos nas províncias que formavam o império. “Este sistema recebeu o rótulo sumério de “bala”, que basicamente significava “troca”¹². Era um fundo enorme para o qual todas as províncias deviam contribuir e do qual retiravam bens, permitindo ao Estado usar recursos de todo o seu território” (VAN DER MIEROOP, 2016, p. 82).

De acordo com Steinkeller (1991), a introdução do sistema bala de tributação foi acompanhada com a criação de centros de redistribuição para coletar, processar e redistribuir as receitas estatais. Além das diferenças entre as províncias, os tributos recolhidos variavam de acordo com o setor econômico¹³, sendo os mais importantes produtos agrícolas, produtos

¹² Conforme veremos mais à frente, a própria terminologia “bala”, que remete à “troca”, reflete um aspecto fundamental da distinção entre um sistema tributário antigo e os modernos sistemas tributários. Aqui nos lembramos de Marx e Engels (2007, p. 34-35) quando constatam que “a linguagem é a consciência real, prática, que existe para os outros homens e que, portanto, também existe para mim mesmo” e que, desde o início, “a consciência é um produto social e continuará sendo enquanto existirem homens”.

¹³ “Em termos de organização econômica, o núcleo compreendia os seguintes três setores básicos:
1. Domínio do templo: terras e outras propriedades detidas nominalmente pelas famílias do templo e administradas pela administração provincial (ensi).
2. Domínio real: terras distribuídas entre os dependentes do rei (principalmente militares) em troca de serviços e certos impostos (Sagina); complexos industriais administrados diretamente pelo governo central (por exemplo, os estabelecimentos de tecelagem em Ur, as oficinas em Puzris-Dagan); rebanhos e manadas reais.
3. Setor privado: terras em posse privada; comerciantes; artesãos independentes, pastores, pescadores, etc.” (STEINKELLER, 1991, p. 22).

manufaturados, serviços e bens produzidos pelo complexo real e pelas operações conduzidas pelo Estado. Enquanto um sistema redistributivo, o sistema bala integrava todas as províncias em um todo interdependente.

No sistema bala, tanto a quantidade quanto a composição das contribuições de cada província dependiam do potencial econômico e da natureza do setor produtivo, bem como eram extraídas de acordo com as necessidades a serem atendidas pelo complexo imperial como um todo. Steinkeller (1991) destaca como princípios da organização e operação do sistema bala: i) a quantidade de bens e serviços fornecidos por uma determinada província dependia de seu tamanho e capacidade econômica; ii) o valor das contribuições feitas por uma província constituía o seu fundo bala, uma vez que a província cumprisse suas obrigações, ela poderia usar este fundo para obter outros bens ou serviços conforme necessário; iii) as contribuições bala eram entregues aos centros de redistribuição ou diretamente às partes interessadas, especialmente se as províncias vizinhas estivessem envolvidas.

Desse modo, o sistema tributário bala teria sido fundamental na coleta e distribuição de recursos pela Suméria e Acádia. A coordenação de esforços e da produção mediante o emprego extensivo de homens e mulheres exigiu um envolvimento cada vez maior do Estado nas economias locais. Segundo Liverani (2020), o que caracterizou a terceira dinastia de Ur foi uma evidente vontade de racionalizar e unificar a gestão eficiente e homogênea da economia de um império de dimensões sem precedentes.

Seja pela natureza do que era tributado, seja pela finalidade da tributação, o sistema tributário bala, um dos primeiros com maior registro escrito (STEINKELLER, 1991), tinha um caráter bem diferente dos sistemas tributários contemporâneos. Isso não se deve apenas à específica forma do Estado, mas também à forma social do trabalho específica, ao modo de organização específico do trabalho e à forma específica de manifestação social da riqueza produzida. O sistema tributário servia à organização da sociedade pela coleta e distribuição de *valores de uso*, de acordo com os objetivos comunitários perseguidos pelo Estado. Embora houvesse antagonismos de classe, com as classes vinculadas ao rei e ao templo sendo favorecidas tributariamente em relação às aldeias rurais, o sistema não era fetichizado, não havia mistério quanto ao caráter da riqueza tributada, quanto à própria finalidade da tributação, mesmo quando ideologicamente justificada com argumentos míticos ou religiosos. Esse ponto é elementar para separar a análise da tributação em sociedades anteriores e a tributação moderna, específica da sociedade capitalista.

A tributação não tem uma história própria. Cada sociedade desenvolve mecanismos de tributação de acordo com sua forma de divisão do trabalho, do poder político constituído e de

suas relações com outros poderes constituídos. Assim, o desenvolvimento tecnológico, o aumento da complexidade das formas de organização social, a ampliação do raio de ação humana, a interação e interdependência cada vez maior entre povos passam a formar uma base material, ideológica e política para a constituição de sistemas tributários cada vez mais complexos. Mas, como salientamos, não se trata de uma evolução própria. Não é possível traçar uma linha evolutiva a partir do sistema tributário no Antigo Oriente para o sistema tributário em algum país capitalista contemporâneo, pois a forma social da riqueza é outra, o poder de tributar e o Estado respondem a outras questões além daquelas referentes à reprodução material de um determinado povo ou de defesa do interesse de alguma classe dominante em um território autônomo.

Nunca encontramos entre os antigos uma investigação sobre qual forma de propriedade da terra é a mais produtiva, qual cria maior riqueza. A riqueza não aparece como finalidade da produção [...]. A investigação é sempre sobre qual modo da propriedade cria os melhores cidadãos. A riqueza só aparece como fim em si mesma entre os poucos povos mercantis [...]. Desse modo, a antiga visão, em que o ser humano aparece sempre como a finalidade da produção, por estreita que seja sua determinação nacional, religiosa ou política, mostra ser bem superior ao mundo moderno, em que a produção aparece como finalidade do ser humano e a riqueza, como finalidade da produção (MARX, 2011, p. 399).

Nesta passagem, temos elementos importantes para caracterizar a distinção da tributação no modo de produção capitalista, a sua diferença específica. Em sociedades anteriores, a organização e a forma da propriedade se relacionam diretamente à produção, à apropriação, à distribuição e ao consumo de valores de uso, ou seja, a forma social do trabalho é organizada de forma imediata, assim como os frutos do trabalho. Mesmo na construção de palácios, monumentos e obras para ostentação, essas se dão por intermédio da orientação e organização da riqueza material produzida na forma de produtos, bens e serviços de diferentes ordens, o que difere substancialmente do que ocorre na sociedade moderna. Mesmo como mecanismo de exploração, a tributação em sociedades anteriores recaía de maneira direta sobre a produção material. Mas afinal qual é a riqueza que aparece como finalidade da produção no mundo moderno? Qual a natureza dessa riqueza? Como a produção aparece como finalidade do ser humano? E qual o papel que passa a assumir o Estado neste mundo em que a riqueza aparece como finalidade em si mesma? Qual a função que passa a cumprir a tributação com essa orientação específica da produção na sociedade moderna?

1.2. Valor como objeto específico da tributação moderna

Começemos pela natureza da riqueza no modo de produção capitalista. Segundo Marx (2013), a mercadoria aparece como a forma elementar da riqueza no capitalismo. A mercadoria é uma coisa que satisfaz necessidades por meio de suas propriedades, mas é um objeto externo aos homens que têm necessidades. Quando satisfaz essas necessidades pelo uso ou consumo, a mercadoria é valor de uso, o qual forma o conteúdo material da riqueza, qualquer que seja a sua forma social. Na sociedade capitalista o uso ou consumo pelo comprador aparece mediado pela troca, que é o meio para que o consumidor a obtenha, uma vez que a mercadoria é uma coisa externa¹⁴.

Na sociedade capitalista, o valor de uso é o suporte do valor de troca. O valor de troca é o modo de expressão de um conteúdo que pode ser distinguido e que aparece como uma relação quantitativa entre duas mercadorias. Aqui já ocorre algo fantasmagórico, as propriedades físicas que são fundamentais para a definição de uma mercadoria enquanto valor de uso são abstraídas na relação de troca de mercadorias¹⁵. É essa abstração que caracteriza a troca das mercadorias, a redução dos valores de troca das mercadorias a algo comum, cuja representação tem o caráter quantitativo de que uns representarem mais e outros menos¹⁶. Desse modo, as necessidades humanas a serem satisfeitas colocam-se sob a condição da realização do valor de troca, a realização do valor de uso fica submetida ao comando de algo estranho e externo a ele.

Com a abstração de todas as qualidades e formas sensíveis que fazem da mercadoria um valor de uso, resta nela apenas a propriedade de ser produto do trabalho. Mas com a abstração do valor de uso, também são abstraídas todas as qualidades do trabalho útil nela representado. Todas as qualidades sensíveis da mercadoria são apagadas e a mercadoria torna-se produto do trabalho humano igual, do trabalho abstrato. Nesta abstração resta apenas “[...] uma mesma objetividade fantasmagórica, uma simples geleia de trabalho humano indiferenciado, de dispêndio de força de trabalho humana, sem consideração pela forma de seu dispêndio” (MARX, 2013, p. 116). A cristalização da substância social que é comum às mercadorias forma

¹⁴ “[...] na sociedade mercantil-capitalista as pessoas mantêm relações de produção diretas unicamente enquanto proprietárias de mercadorias, proprietárias de coisas” (RUBIN, 1987, p. 35).

¹⁵ “A mercadoria é a abstração, a negação e a despersonalização de todas as qualidades sensíveis e naturais do isto da riqueza” (ANTUNES, 2018, p. 26).

¹⁶ “Como valores de uso, as mercadorias são, antes de tudo, de diferente qualidade; como valores de troca, elas podem ser apenas de quantidade diferente, sem conter, portanto, nenhum átomo de valor de uso” (MARX, 2013, p. 116).

os valores das mercadorias, os quais se manifestam como valores de troca. Assim, o elemento comum que aparece na troca das mercadorias é o seu valor, cuja substância é o trabalho humano igual, uma substância que é registrada necessariamente pela troca, pelo processo social de intercâmbio, sendo o valor o próprio registro. Assim, a substância do valor do não se confunde com o trabalho fisiológico, sendo este apenas suporte, a confirmação desta substância ocorre pelos processos sociais capitalistas de circulação.

Quanto ao aspecto quantitativo, a grandeza de valor da mercadoria é determinada pelo tempo de trabalho socialmente necessário à sua produção. “Tempo de trabalho socialmente necessário é aquele requerido para produzir um valor de uso qualquer sob as condições normais para uma dada sociedade e com o grau social médio de destreza e intensidade do trabalho” (MARX, 2013, p. 117). A substância do valor é o trabalho, e o tempo de trabalho é sua medida de grandeza. Mas não é o tempo medido por um relógio em cada atividade de trabalho concreto, trata-se de um tempo cuja medida é conformada pelo processo generalizado da troca de mercadorias, já que apenas na troca é possível ser realizada a comparação social entre os diferentes trabalhos concretos e se estabelecer o nível médio de produtividade e o tempo de trabalho socialmente necessário. Por isso é uma abstração, uma vez que na sua medida estão eliminados os caracteres específicos de cada trabalho útil e dos tempos de trabalho individuais executados em cada atividade concreta de trabalho. É uma abstração porque o valor não pode ser medido de maneira empírica durante o processo de produção de cada mercadoria, uma vez que se efetiva apenas no momento da troca. Além disso, não é uma abstração do pensamento, mas uma abstração decorrente de uma relação social. Daí que Marx (2013) define o valor como coisa suprasensível e fantasmagórica, que passa a agir por trás dos agentes econômicos, passando a regular e dominar a produção e o cotidiano como uma força estranha e independente dos indivíduos. O valor é uma expressão das relações sociais capitalistas que só pode ser apreendida a partir do processo que envolve a produção mercantil generalizada, a circulação de mercadorias e a concorrência.

Que numa mercadoria seja aplicado apenas o tempo de trabalho socialmente necessário para sua produção é algo que aparece na produção de mercadorias em geral como coerção externa da concorrência, dado que, expresso superficialmente, cada produtor individual é obrigado a vender a mercadoria pelo seu preço de mercado (MARX, 2013, p. 420).

A coerção externa da concorrência é expressa no fato de que, para produzir mercadoria, o produtor “[...] tem de produzir não apenas valor de uso, mas valor de uso para outrem, valor de uso social” (MARX, 2013, p. 119). Ou seja, para que seja efetivamente um produto do

trabalho humano seja uma mercadoria, é necessária a sua validação social enquanto valor de uso social por meio da venda, da sua realização, do seu “*salto mortale*” (MARX, 2013, p. 180), o qual ocorre sempre a posteriori e é sempre contingente. O produto do trabalho importa apenas enquanto valor de troca, tornando unilateral o objetivo de cada produtor. Para que seja realizada, “[...] é preciso que a mercadoria seja sobretudo valor de uso para o possuidor do dinheiro, de modo que o trabalho nela despendido esteja incorporado numa forma socialmente útil ou se confirme como elo da divisão social do trabalho” (MARX, 2013, p. 180). Essa forma de divisão social do trabalho torna contingente qualitativa e quantitativamente os nexos do organismo social de produção mercantil e o papel de cada um dos produtores, uma vez que “[...] a mesma divisão do trabalho que os transforma em produtores privados independentes também torna independente deles o processo social de produção e suas relações nesse processo” (MARX, 2013, p. 183).

Essa análise da mercadoria exposta por Marx (2013) já nos aponta um aspecto específico e exclusivo da tributação no mundo moderno: o caráter indireto da tributação moderna. Diferente das sociedades anteriores em que a tributação era medida e realizada de maneira direta sobre os produtos do trabalho, conduzida por um planejamento e uma divisão social do trabalho imposta aos produtores por uma classe dominante, no caso capitalista, ela encontra-se mediada pelo processo de homogeneização dos trabalhos na forma abstrata do valor, na forma de expressão do valor em dinheiro, na sua necessária forma de existência monetária e no caráter contingente da validação social dos valores de uso sociais e das suas quantidades necessárias. Além disso, o gasto público atua sobre a validação macroeconômica do mais-valor produzido pelas empresas, sendo essencial para o ciclo de reprodução do capital. “À economia bi-departamental se acopla, se desenvolve o departamento III produtor de não-mercadorias. O desenvolvimento exponencial desse novo departamento é que garantirá a demanda para os outros dois” (LIMA, 2008, p. 10). Conforme será abordado adiante, há um crescimento significativo dos gastos públicos ao longo do século XX e da efetiva mundialização do modo de produção capitalista.

A mercadoria, dada a contradição entre valor de uso e valor, determinada pelo caráter específico dessa divisão social do trabalho, cria uma realidade duplicada em que a natureza da riqueza é cindida e invertida.

Nesta realidade, o verdadeiro se esconde para além de nossa capacidade sensível de ver, tocar, ouvir e viver o mundo. Nesta realidade metafisicamente duplicada e cindida, o vivido visível e percebido foi inteiramente destituído de sua verdade, a verdade agora é aquilo que se esconde para além do vivido percebido, o ser verdadeiro

desta realidade, agora, é aquele ser destituído de qualquer visibilidade, sensibilidade e naturalidade (ANTUNES, 2018, p. 42).

É sobre esta realidade cindida, e apenas sobre o que é percebido e visível que se configura um sistema tributário moderno. Diferente do que ocorria em sociedades anteriores e modos de produção diferentes, a tributação e a receita pública não advêm da tributação da produção material em sua forma útil, mas em sua forma mediada pela forma socialmente válida de manifestação do valor. Objetivos nacionais, classistas, desenvolvimentistas, sociais ou quaisquer outros passam a ser buscados a partir da tributação sobre a forma de expressão do valor, o valor de troca, o dinheiro, a moeda, sobre a forma de representação de um conteúdo distinto dessa própria forma, dependente da contingência e da confirmação à posteriori da quantidade de valor produzida a ser tributada.

Em contraste, a tributação em modos de produção antigos se dava em mundo em que “[...] a transformação do produto em mercadoria e, com isso, a existência dos homens como produtores de mercadorias, desempenha um papel subordinado [...]” (MARX, 2013, p. 154). A luta inglória de um Estado moderno que se julgue portador de uma vontade civilizacional, para o qual a tributação seria uma de suas armas, seria tentar recolocar a produção de mercadorias na sua posição de subordinação a objetivos nacionais, desenvolvimentistas, igualitários e quaisquer outros de acordo com a hegemonia política em voga, segundo o momento da luta de classes. Ocorre que, conforme contrasta Marx, os antigos organismos sociais de produção eram mais transparentes do que o organismo capitalista, baseados em relações diretas de dominação e condicionados por um baixo grau de desenvolvimento das forças produtivas do trabalho. É o oposto do que ocorre quando a produção de mercadorias se transforma na forma universal da produção.

A divisão social do trabalho numa sociedade produtora de mercadorias é mais complexa, acidental e opaca pelo próprio caráter que assume o trabalho. Enquanto formador da substância do valor, o caráter útil do trabalho é abstraído, restando apenas o dispêndio de força humana de trabalho. Enquanto na comunidade antiga era evidente a distinção entre os especialistas urbanos e os produtores rurais, e mais transparentes eram os fundamentos da exploração e da base social da contribuição ao Estado antigo, na sociedade moderna o tributo recai sobre a forma monetária da riqueza socialmente produzida, já pressuposta a divisão do trabalho que “[...] converte o produto do trabalho em mercadoria e, com isso, torna necessária sua metamorfose em dinheiro” (MARX, 2013, p. 182).

Numa sociedade baseada na produção de mercadorias, ao contrário das comunidades em que o trabalho era socialmente dividido sem que os produtos se tornassem mercadorias,

como valores, os produtos do trabalho são coisas de igual substância, “expressões objetivas do mesmo tipo de trabalho” (MARX, 2013, p. 121). Assim, dado o critério da medida de valor pelo tempo de trabalho socialmente necessário à produção de mercadoria, com o desenvolvimento das forças produtivas ocorre a contradição entre o aumento da massa de riqueza material e a grandeza de valor de cada unidade de mercadoria produzida. Essa contradição impinge um dilema a qualquer planejamento estatal ou tentativa de intervenção social na finalidade da produção capitalista, que é o desafio (ou impossibilidade?) de combinar o aumento e distribuição equitativa da riqueza material com a valorização do capital em um modo de produção baseado na produção e circulação de mercadorias. A especialização profissional e a organização da produção de bens e serviços podiam ser orientadas diretamente por objetivos claros, visíveis e perceptíveis em sociedades anteriores, como melhorar irrigação, desenvolver a terra, armazenar alimentos, construir muralhas etc., sendo a tributação um dos meios para organização dos recursos pelo Estado. Na sociedade moderna, todo objetivo nacional é mediado pelo valor e seu fluxo que está sujeito a um metabolismo social que foge ao controle dos agentes produtores de mercadorias.

No mundo moderno, embora as finalidades nacionais aparentes envolvam uma determinada produção de valores de uso, de alimentos a mísseis, a finalidade do modo de produção capitalista é a riqueza abstrata, é o valor, em cuja objetividade “[...] não está contido um único átomo de matéria natural” (MARX, 2013, p. 125). Ou seja, os produtos do trabalho isolados não são valores, não se confirmam sozinhos enquanto mercadorias portadoras de valores de troca, mas apenas na troca, no contato com outra mercadoria, é que se tornam valores e se manifestam enquanto mercadorias.

O valor não pode aparecer sem estar relacionado com algo diferente de si mesmo. Isso não ocorre apenas porque o “trabalho homogêneo cristalizado” é imperceptível, mas também porque o valor não pode existir independentemente do dinheiro e da circulação de mercadorias. O valor não pode ser medido diretamente (MURRAY, 2005, p. 55).

O que é expresso no valor é uma relação social que se constitui no processo produtivo e que depende da circulação de mercadorias para que seja confirmado, o que denota um caráter indireto para qualquer uma das partes que dependa da sua realização para retirar a sua cota como salários, lucros, juros e impostos. O que esse processo esconde é que cada produtor se relaciona com a totalidade do trabalho social da sociedade, e não com cada mercadoria que produz.

A oposição de finalidades da produção de mercadorias, trabalho útil e trabalho abstrato, está contida na oposição interna na mercadoria, entre valor de uso e valor, a qual expressa-se por meio da relação entre mercadorias, na forma do valor de troca. A mediação da produção pelo mercado e pela troca como forma universalizada da produção traduz-se num caráter arbitrário e acidental da produção de toda a sociedade, além de uma adequação de toda a forma concreta e útil à sua forma abstrata e trocável.

O aperfeiçoamento dos instrumentos de trabalho não pretende aperfeiçoar as qualidades prestáveis e boas dos produtos do trabalho, as qualidades sensíveis e visíveis da riqueza. Este aperfeiçoamento pretende aperfeiçoar apenas o trabalhador para que ele seja mais produtivo e rentável quantitativamente no tempo e em vista da acumulação do padrão e jamais o aperfeiçoamento da riqueza em sua forma útil, natural e sensível e em vista do bem-estar da sociedade (ANTUNES, 2018, p. 90).

A forma útil, natural e sensível da riqueza está subordinada à produtividade e à rentabilidade consideradas viáveis a partir dos critérios de acumulação e reprodução do valor, o que também recai sobre qualidades e técnicas necessárias ao processo produtivo que possa ser efetivamente validado enquanto produtor de mercadorias. Esse princípio recai sobre os indivíduos nesta forma de sociedade.

Sob o sistema atual, se uma coluna torta, membros torcidos, um desenvolvimento unilateral e fortalecimento de certos músculos etc. tornam você mais capaz de trabalhar (mais produtivo), então sua coluna torta, seus membros torcidos e o movimento muscular unilateral é uma força produtiva. Se sua vacuidade intelectual é mais produtiva do que sua abundante atividade intelectual, então sua vacuidade intelectual é uma força produtiva etc. Se a monotonia de uma ocupação o torna mais adequado para essa ocupação, então a monotonia é uma força produtiva (MARX, 1975, p. 285).

Há, portanto, uma oposição fundamental entre a riqueza em sua forma útil e em sua forma abstrata que é insolúvel de maneira plena no capitalismo, uma vez que sua resolução conduziria à própria destruição da forma mercadoria. Para o capital não importa o conteúdo útil do que é produzido, e muito menos o que acontece com quem a produz, sejam colunas tortas ou membros torcidos, o que importa enquanto força produtiva, é apenas o que gera valor. Este último somente pode ser confirmado e realizado no processo de troca, mas já é pressuposto antes desse momento, o que lhe dar a objetividade fantasmagórica.

É sobre esta contradição que se ergue cada sistema tributário nacional, enquanto a produção capitalista visa ao máximo *quantitativo* da riqueza abstrata na sua forma de expressão monetária, a chamada justiça fiscal tenta harmonizar *qualitativamente* com uma distribuição menos desigual da riqueza útil entre os membros da comunidade, os quais vivem e desenvolvem

cotidianamente forças produtivas para a produção de uma riqueza abstrata e estranhada. Para que seja compreendido como o valor é tributado, é necessário compreender a forma como ele se apresenta na sociedade capitalista, ou seja, compreender a forma dinheiro no capitalismo. O dinheiro é a forma pela qual é possível realizar-se a equivalência dos diferentes tipos de trabalho na sua forma abstrata, como valor, portanto, a forma necessária de aparição do trabalho abstrato.

1.3. Dinheiro e forma tributária: o ovo ou a galinha?

Marx (2013) chama atenção para o caráter puramente social da objetividade de valor, a qual só pode se manifestar numa relação social entre mercadorias. Esse é mais um grande problema para o detentor do poder de tributar moderno, já que o Estado tenta organizar e harmonizar interesses de uma sociedade cuja produção tem por finalidade um resultado que depende de uma validação externa, fora de seu controle, um processo que ocorre pelas suas costas e das dos indivíduos. O que é tributado não é mais a riqueza produzida visível, mas a sua manifestação oposta, abstrata, cuja forma universal é o dinheiro. Isso, reforçamos, torna a tributação no capitalismo diversa da tributação em modos de produção anteriores, onde o que se tributava era a riqueza material produzida ou expropriada de terceiros. Aqui, o objeto da tributação recai sobre a forma de expressão social da riqueza no mundo das mercadorias. Tudo o que aparece como propriedade natural do dinheiro, é na verdade propriedade social de um modo de produção e de produtos do trabalho humano que refletem no dinheiro os seus caracteres sociais. A forma-dinheiro vela “[...] o caráter social dos trabalhos privados e, com isso, as relações sociais entre os trabalhadores privados” (MARX, 2013, p. 150). Portanto, diferente de formas políticas decorrentes de modos de produção anteriores, no capitalismo o Estado tenta organizar seu mecanismo de financiamento e intervir não a partir da condução imediata dos diferentes trabalhos e recursos, como em modos de produção anteriores, mas a partir da forma social mediata do dinheiro, a qual decorre da necessidade de expressão universal da forma do valor que converte as mercadorias valores de troca¹⁷. Inicialmente, uma mercadoria é excluída para ser o suporte da forma de equivalente universal, uma vez que todas as outras mercadorias a utilizam como meio de expressão da sua forma valor.

A ação social de todas as outras mercadorias exclui uma mercadoria determinada, na qual todas elas expressam universalmente seu valor. Assim, a forma natural dessa

¹⁷ “A forma de valor do produto do trabalho é a forma mais abstrata mas também mais geral do modo burguês de produção, que assim se caracteriza como um tipo particular de produção social e, ao mesmo tempo, um tipo histórico” (MARX, 2013, p. 155, nota 32).

mercadoria se converte em forma de equivalente socialmente válida. Ser equivalente universal torna-se, por meio do processo social, a função especificamente social da mercadoria excluída. E assim ela se torna – dinheiro (MARX, 2013, p. 161).

A forma de equivalente de universal é uma forma do valor em geral, e a mercadoria que desempenha este papel torna-se dinheiro como produto necessário do processo de troca e da equiparação universal entre as mercadorias. Portanto, o dinheiro é resultado de um processo social, é originado de maneira interna ao processo de troca de mercadorias. Embora ele surja inicialmente enquanto uma mercadoria, mais importante é o seu caráter de *forma*, de “[...] forma necessária de manifestação da medida imanente de valor das mercadorias: o tempo de trabalho” (MARX, 2013, p. 169). Com a conversão de todas as mercadorias em dinheiro, surge a impressão de que todas as mercadorias expressam seu valor em dinheiro porque este é dinheiro, entretanto, o que análise marxiana demonstra é o oposto, a mercadoria dinheiro é dinheiro apenas porque todas as outras mercadorias expressam nela o seu valor, o equivalente geral se torna a encarnação imediata de todo o trabalho humano. O dinheiro surge e é demandado a partir da ação social dos produtores de mercadorias.

A necessidade da troca e a transformação do produto em puro valor de troca avançam na mesma medida da divisão do trabalho, *i.e.*, com o caráter social da produção. Porém, na mesma medida em que cresce este último, cresce o poder do *dinheiro*, *i.e.*, a relação de troca se fixa como um poder externo frente aos produtores e deles independente. O que aparecia originariamente como meio para o fomento da produção converte-se em uma relação estranha aos produtores (MARX, 2011, p. 95, destaque no original).

Para o entendimento da tributação, é importante destacar que, embora a ação estatal venha a ser fundamental na efetivação do equivalente universal, especialmente no contexto contemporâneo em que se generaliza o uso da moeda fiduciária, o papel do Estado vem em resposta a esse processo, como uma função pública de garantir o meio e a forma para que as mercadorias se relacionem enquanto valores.

Na mesma proporção com que os produtores se tornam dependentes da troca, a troca parece tornar-se independente deles e parece crescer o abismo entre o produto como produto e o produto como valor de troca. O dinheiro não gera essas contradições e antíteses; ao contrário, o desenvolvimento dessas contradições e antíteses gera o poder aparentemente transcendental do dinheiro (MARX, 2011, p. 95).

Esse poder aparentemente transcendental do dinheiro é que é o responsável pela transformação de todas as relações em relações de dinheiro, inclusive a transformação do imposto em espécie em imposto em dinheiro. Portanto, a tributação sob a forma monetária é

uma decorrência do único modo possível do Estado se apropriar de parte da riqueza produzida em um modo de produção baseado na realização do valor de troca.

O dinheiro decorre do fato de que o valor das mercadorias não se realiza na sua produção isolada, a mercadoria só pode se realizar como valor de uso depois de se realizar como valor, e isto “é algo que somente a troca pode demonstrar” (MARX, 2013, p. 160)¹⁸.

Os produtores de mercadorias [...] produzem exclusivamente para transformar seu produto em dinheiro e, desta maneira, seu trabalho privado e concreto em trabalho social e abstrato. Mas esta inclusão do trabalho do indivíduo no mecanismo de trabalho da sociedade inteira é apenas preliminar e conjectural: está ainda sujeito à dura verificação no processo de troca, verificação que pode dar resultados positivos ou negativos para esse determinado produtor mercantil (RUBIN, 1987, p. 167).

Há, portanto, uma incerteza fundamental no conteúdo social da riqueza produzida na forma mercadoria, da qual, em boa parte, cada Estado moderno tenta dar conta por meio de variados mecanismos de intervenção econômica, onde o fundo público – tributação inclusa – é um mecanismo fundamental na tentativa de controle desse processo social geral. Esse processo é plasmado na forma fetichizada do dinheiro, cujo fetiche nada mais é do que resultado do fetiche da mercadoria.

Uma mercadoria não parece se tornar dinheiro porque todas as outras mercadorias representam nela seus valores, mas, ao contrário, estas é que parecem expressar nela seus valores pelo fato de ela ser dinheiro. O movimento mediador desaparece em seu próprio resultado e não deixa qualquer rastro. [...] Decorre daí a mágica do dinheiro (MARX, 2013, p. 167).

O poder de tributar moderno parte da figura mágica do dinheiro para tentar influenciar e dirigir o movimento mediador desaparecido e oculto sob a forma dinheiro. O dinheiro como medida de valor observável e necessária passa a aparecer como o próprio valor, como a própria riqueza. Esse fetiche decorre do próprio processo social que necessita do dinheiro enquanto a encarnação do valor. “O dinheiro é a consequência de uma forma social específica de trabalho. O dinheiro necessariamente medeia a produção privada e a necessidade social” (MURRAY, 2005, p. 56). Portanto, o valor é inseparável da forma-dinheiro e do sistema de preços, dado o próprio caráter do trabalho que produz mercadorias, que necessita de uma forma equivalente universal que expresse seus valores e sua intercambialidade, ou seja, que seja medida de valor.

¹⁸ Os produtores de mercadorias “[...] produzem exclusivamente para transformar seu produto em dinheiro e, desta maneira, seu trabalho privado e concreto em trabalho social e abstrato. Mas esta inclusão do trabalho do indivíduo no mecanismo de trabalho da sociedade inteira é apenas preliminar e conjectural: está ainda sujeito à dura verificação no processo de troca, verificação que pode dar resultados positivos ou negativos para esse determinado produtor mercantil” (RUBIN, 1987, p. 167).

Ao mesmo passo, dada a externalidade da forma-preço, coisas sem valor podem ter preços. Isso porque “o preço ou a forma-dinheiro das mercadorias é, como sua forma de valor em geral, distinto de sua forma corpórea real e palpável, portanto, é uma forma apenas ideal ou representada” (MARX, 2013, p. 170). Isso permite que a forma-dinheiro possa ser assumida por diferentes elementos, de um produto material, como o ouro, a uma forma que expresse idealmente o preço, como no caso das moedas fiduciárias. Além de medida de valor, o dinheiro precisa funcionar como padrão de preços, o que modernamente exigiu a intervenção estatal e multilateral no mercado mundial. “Como o padrão monetário é, por um lado, puramente convencional, mas, por outro, necessita de validade universal, ele é, por fim, regulado por lei” (MARX, 2013, p. 174). Por este modo, as mercadorias podem expressar seu valor, “[...] o dinheiro serve como unidade de conta na medida em que vale para fixar uma coisa como valor e, com isso, expressá-la na forma-dinheiro” (MARX, 2013, p. 175). O preço é a denominação monetária do tempo de trabalho socialmente necessário cristalizado na mercadoria, mas, ao mesmo tempo, possibilita a incongruência quantitativa entre preço e grandeza de valor, já que na relação de troca entre o dinheiro e a mercadoria, o preço expressa o modo como esta é mais ou menos vendável sobre certas circunstâncias.

A grandeza de valor da mercadoria expressa, portanto, uma relação necessária – e imanente ao seu processo constitutivo – com o tempo de trabalho social. Com a transformação da grandeza de valor em preço, essa relação necessária aparece como relação de troca entre uma mercadoria e a mercadoria-dinheiro existente fora dela. Nessa relação, porém, é igualmente possível que se expresse a grandeza de valor da mercadoria, como o mais ou o menos pelo qual ela vendável sob dadas circunstâncias. A possibilidade de uma incongruência quantitativa entre preço e grandeza de valor, ou o desvio do preço em relação à grandeza de valor, reside, portanto, na própria forma-preço (MARX, 2013, p. 176).

A forma-preço é a forma necessária de expressão do valor das mercadorias na forma-dinheiro¹⁹ e ao mesmo tempo é uma fonte de incongruência entre a grandeza de valor e o preço. O preço pode variar sem que isso represente qualquer alteração no tempo de trabalho social cristalizado na mercadoria, ao mesmo tempo em que a forma necessária de expressão das alterações. O fato de que o caráter social da produção seja posto apenas *post festum* (MARX, 2011) torna a forma-preço, com sua acuidade e incongruência contraditoriamente simultâneas, como a forma necessária de expressão monetária do valor da mercadoria. Além dessa

¹⁹ “Meios de produção entram no processo de valorização (D transformando-se em D+ΔD) como mercadorias com um preço, não como quantidades físicas sem um preço” (MOSELEY, 2016, p. 14). D é o ponto de partida do circuito do capital monetário.

incongruência quantitativa, a forma-preço possibilita uma incongruência qualitativa, permitindo que o preço deixe absolutamente de ser expressão de valor.

Assim, coisas que em si mesmas não são mercadorias, como a consciência, a honra etc. podem ser compradas de seus possuidores com dinheiro e, mediante seu preço, assumir a forma-mercadoria, de modo que uma coisa pode formalmente ter um preço mesmo sem ter valor. A expressão do preço se torna aqui imaginária tal como certas grandezas da matemática. Por outro lado, também a forma-preço imaginária – como o preço do solo não cultivado, que não tem valor porque nele nenhum trabalho humano está objetivado –, abriga uma relação efetiva de valor ou uma relação dela derivada (MARX, 2013, p. 177).

A forma-preço fomenta toda uma sorte de ilusões e fantasias sobre o mistério do dinheiro, sobre o que ele representa e o que ele pode ser. No caso da análise do fundo público moderno e do sistema tributário, ele representa a autoridade estatal. A moeda permite que expressões do poder político ganhem formas monetárias, e o que era derivado, agora pode aparecer como fonte. A precificação de coisas sem valor, sem trabalho humano cristalizado, como a terra não cultivada ou a honra, é um dos aspectos que fazem o dinheiro aparecer como algo com valor por si mesmo, o que, para alguns, daria a quem o emite um poder de vida e morte sobre a economia de um país. Tais ilusões se fundamentam também na função do dinheiro enquanto meio de circulação fundamental para interrelacionar as mercadorias no processo de circulação. Nesse processo de mediação, o dinheiro permanece sempre na circulação, podendo ser apenas simbólico, derivando sua figura como moeda ou signo de valor. De modo inverso, tudo entra na circulação para transmutar-se em dinheiro, e os indivíduos passam a desejar o próprio dinheiro enquanto encarnação do valor, o qual como, tesouro, pode se manifestar fora da esfera de circulação de mercadorias, e é essa é uma das funções do dinheiro como dinheiro propriamente. “O entesouramento é uma demanda de moeda enquanto moeda, equivalente geral tendo qualidade particulares que o distinguem de todas as mercadorias” (BRUNHOFF, 1978a, p. 37). Por essas qualidades e essa demanda específica de moeda, a forma-moeda reconstitui-se sem cessar e se conserva.

Outra função do dinheiro é a de meio de pagamento, a qual permite a separação entre os atos de vendas e realização das mercadorias, por meio da sua função como crédito. Trata-se aqui da possibilidade de surgimento do dinheiro creditício, uma vez que certificados de dívidas passam a poder circular assim como mercadorias. Essa função como meio de pagamento permite que o dinheiro se torne a mercadoria universal dos contratos e tem um papel fundamental na questão tributária. “Rendas, impostos etc. deixam de ser fornecimentos *in natura* e se tornam pagamentos em dinheiro” (MARX, 2013, p. 213-4). Essa metamorfose

coloca, por outro lado, a necessidade da constituição de fundos de reservas de meios de pagamento. O dinheiro creditício se torna uma forma cada vez mais generalizada no modo de produção capitalista, a partir das atividades das grandes empresas e do sistema bancário. O dinheiro, que deixa ter um suporte material, passa a ser gerado a partir de atividades de crédito do setor bancário e do Estado, por meio, geralmente, do banco central. Essa necessidade decorre da própria característica do sistema de crédito e da moeda no capitalismo. A tributação entra como elemento fundamental de garantia da capacidade do Estado de emissão de moeda de adimplemento dos títulos emitidos.

Conforme explica Brunhoff (1978c, p. 216), “o funcionamento do sistema de crédito implica que haja convertibilidade recíproca dos diferentes tipos de moeda utilizados num determinado momento”. Assim, a necessidade da especialização na gestão dos meios de pagamento surge da própria dinâmica da circulação de mercadorias e do dinheiro. A moeda que se impõe como equivalente geral não pode ser produzida ou emitida por qualquer agente econômico, “ou então as mercadorias seriam moeda e haveria tantos tipos de moeda como de mercadorias” (BRUNHOFF, 1978c, p. 216). A moeda central se define a partir da necessidade de especialização e centralização num sistema emissor, em que a comunicação entre os seus diversos elementos possa assegurar a conversibilidade dos diversos tipos de moeda. Essa moeda central se constitui principalmente pelas notas e contas-correntes dos bancos no Banco Central, onde a moeda central garante a conversão dos depósitos bancários (moeda escritural) entre si por meio da sua conversão comum em moeda central. Portanto, “a moeda central serve de meio de pagamento comum e garante a unidade do sistema, apesar da pluralidade de moedas escriturais, e permite que funcione como se houvesse uma única moeda emitida por um único banco” (BRUNHOFF, 1978c, p. 217). A centralização garante a convertibilidade entre os depósitos bancários e a moeda fiduciária. A estrutura dos meios de pagamentos com o papel da moeda central passa a ter a garantia de homogeneidade do dinheiro criado de maneira descentralizada nas relações privadas entre bancos e solicitadores de empréstimos. “A centralização que é a garantia de convertibilidade é acompanhada pela descentralização da emissão” (BRUNHOFF, 1978c, p. 218). É esse sistema que garante que os diferentes meios de pagamento emitidos de maneira descentralizada ascendam ao caráter social de equivalente universal, já que sem isso eles poderiam servir apenas em circuitos privados locais. Esse papel demandado pelo sistema de crédito capitalista ao emissor de moeda conduz à aparência da moeda central como uma moeda modelo, que seria a base a partir da qual seria criada e definida como moeda a moeda escritural. Ela “[...] aparece como a moeda “superpoderosa” dos autores americanos pois é por ela que transmite toda a acção de estímulos ou de retracção sobre a moeda

e através dela sobre a economia” (BRUNHOFF, 1978c, p. 219). Entretanto, conforme vimos no desenvolvimento do dinheiro enquanto equivalente universal decorrente da necessidade da expressão monetária do tempo de trabalho, a moeda central não é pré-constituída e seu funcionamento enquanto equivalente universal depende da sua combinação com a moeda escritural que funcione enquanto moeda-crédito pela “[...] permutabilidade correlativa da moeda por qualquer bem e pelos diferentes tipos de moeda entre si” (BRUNHOFF, 1978c, p. 221). Essa explicação sobre o papel da moeda centralizada é fundamental para esclarecer a sua relação com os tributos, uma vez que evidencia o papel dos tributos em pecúnia, como forma de extração da riqueza socialmente produzida transfigurada na sua forma equivalente geral, em dinheiro, traduzida na forma da moeda central. Esse esclarecimento contrapõe-se às abordagens que enxergam o tributo como um mecanismo pelo qual o Estado impõe o dinheiro como equivalente universal, e que atribuem ao dinheiro o caráter de uma criatura do Estado²⁰. Não se pode confundir a imposição do padrão monetário com a imposição da forma de expressão e existência do valor. Essa inversão decorre pela própria forma já descrita da necessidade de centralização e organização da emissão da forma de expressão monetária do valor, e, consequentemente, do capital.

O ponto de partida usual de movimentação do sistema encontra-se na formação da moeda de crédito, pelo que, o devedor tem a iniciativa. A relação que é estabelecida entre os bancos e os solicitadores de empréstimos é acompanhada necessariamente por uma relação entre bancos e Banco Central. O sistema de crédito funciona em bloco de forma a responder às exigências de uma procura. No entanto as aparências são tais que parece estar inteiramente situado no interior de uma acção política central (BRUNHOFF, 1978c, p. 222).

O caráter dependente da gestão estatal da moeda aparece de modo invertido, com a aparência soberana do poder do agente emissor, no caso, o Estado, que se financiaria pela emissão monetária e utilizaria tributos e títulos portadores de juros como meros mecanismos de política monetária. Entretanto, embora a moeda central esteja no topo da hierarquia de moedas, e o Estado tenha efetivamente um poder hierárquico superior em matéria monetária, ela ainda está ligada à necessidade de ter aceitação e reconhecimento social enquanto a forma adequada de expressão do valor, enquanto equivalente universal que permite a integração dos fluxos financeiros e a sansão da moeda creditícia criada no sistema de crédito. Brunhoff (1978b, p. 17) destaca a “oscilação entre a necessidade de administrar a moeda em favor dos interesses capitalistas e a impossibilidade de fazê-lo sem expor-se a ultrapassar as coerções objetivas que

²⁰ Abordaremos mais a frente especialmente a visão do dinheiro e dos tributos segundo a teoria monetária moderna – TMM.

asseguram a validade da moeda”. Daí o caráter relativamente apartado do Estado em relação à dinâmica monetária dos agentes privados e dos emissores de moeda escritural. Entretanto, esse apartamento é sempre eliminado quando a gestão da moeda se mostra insuficiente para garantir a reprodução do equivalente universal. “O poder monetário do Estado, que é real, depende das “leis imanentes” da circulação monetária [...]” e “por isso o poder monetário do Estado é necessariamente limitado pelo poder social que a moeda dá aos particulares que entesouram” (BRUNHOFF, 1978a, p. 46). Entesouramento público e entesouramento privado opõem-se, assim como “[...] o entesouramento público de uma nação significa que o poder monetário de um Estado é limitado pelos outros Estados” (BRUNHOFF, 1978a, p. 46-7). Portanto, a restrição à emissão monetária ocorre a partir de condicionamentos nacionais e internacionais. A moeda nacional deve garantir a sua conversibilidade nas mercadorias produzidas no país e na representação monetária dos tesouros além de garantir sua conversibilidade em moeda internacional, garantindo a capacidade de compra dos nacionais no mercado mundial.

A mágica do dinheiro expressa seu caráter invertido também quando o movimento de acumulação é expresso por D-D’, a forma absoluta do fetiche do dinheiro que gera mais dinheiro do nada²¹. Essa expressão oculta o fato de que todas as partes na qual se distribuem o mais-valor, inclusive os impostos, têm sua origem no mais-trabalho dos trabalhadores no processo de produção. Trata-se de um desenvolvimento do ciclo do capital monetário D-M...P...M’-D’ que aparece resumido e obliterado em D-D’. O que essa forma evidencia é o objetivo geral da produção social no capitalismo, que é a acumulação privada da riqueza produzida socialmente, não por um tipo de trabalho específico, mas pelos cristais de trabalho humano abstrato, o que se evidencia na forma necessária do dinheiro. “O processo de produção aparece apenas como inevitável elo intermediário, um mal necessário ao ato de fazer dinheiro” (MARX, 2014, p. 135). -M...P...M’- é um mal necessário à concretização do que realmente importa, que é D-D’. Portanto, desaparece nessa fórmula reduzida o processo de exploração do trabalho que é o traço fundamental da criação do valor e do mais-valor. Não apenas o processo de produção é abreviado em D-D’, mas também o próprio processo de circulação que consiste nos atos D-M e M’-D’. D-D’ também é a abreviação da fórmula geral do capital D-M-D’, tal qual ela se apresenta na esfera da circulação imediatamente (MARX, 2013, p. 231). Tal fórmula define o capital enquanto dinheiro adiantado na esfera de circulação para que se obtenha mais dinheiro em retorno. O dinheiro adiantado é a forma-dinheiro do capital, capital monetário.

²¹ E que justamente é a primeira forma pela qual a criação da riqueza é identificada como característica do capitalismo. “D-D’, dinheiro que cria dinheiro – *money which begets money* – é a descrição do capital na boca de seus primeiros intérpretes, os mercantilistas” (MARX, 2013, p. 231).

É justamente porque a forma-dinheiro do valor constitui sua forma de manifestação independente e palpável que a forma de circulação D...D', cujo ponto de partida e de chegada é o dinheiro efetivo, o ato de fazer dinheiro, expressa do modo mais palpável a mola propulsora da produção capitalista (MARX, 2014, p. 135).

Além de expressar a mola propulsora da produção capitalista, a forma-dinheiro é a própria forma fundamental para a produção capitalista, conforme demonstra-se pelo ciclo do capital monetário, onde o capital existe inicialmente na forma de dinheiro adiantado na esfera da circulação, existe como capital mercadoria na forma de força de trabalho e meios de produção comprados, como capital produtivo no processo de produção, como capital mercadoria colocada à venda e finalmente como capital monetário novamente, na forma do dinheiro recuperado pela venda das mercadorias. Vimos que o dinheiro surge como forma necessária de manifestação do valor, com a análise do ciclo do capital, fica claro que ele é a forma de manifestação do capital.

A fórmula D...D' se caracteriza, portanto, pelo fato de que, por um lado, o valor do capital constitui o ponto de partida, e o valor de capital valorizado o ponto de retorno – de modo que o desembolso do valor de capital aparece como meio e o valor de capital valorizado como finalidade de toda a operação – e, por outro, que essa relação é expressa em forma-dinheiro, na forma-valor independente e que, portanto, o capital monetário se expressa como dinheiro que pare dinheiro (MARX, 2014, p. 136).

O que o ciclo do capital monetário expressa é a necessária natureza monetária da riqueza no modo de produção capitalista, no papel do dinheiro enquanto forma necessária de existência do capital na compra de mercadorias e força de trabalho (salário) e na venda das mercadorias, da necessária forma-dinheiro que tem de assumir o mais-valor, produto do mais-trabalho. É essencial que o capital atinja novamente a forma-dinheiro no final do ciclo para que possa iniciar um novo ciclo. Para Campbell (1998), esta “teoria monetária da produção” coloca o comportamento do dinheiro como uma das pré-condições para a reprodução capitalista. O dinheiro como forma do capital é essencial, conforme se expressa na relação entre trabalho assalariado e capital, a qual é necessariamente monetária. Moseley (2016) enfatiza a definição do capital em termos de dinheiro, “[...] dinheiro adiantado na circulação com o objetivo de se retirar mais dinheiro da circulação” (MOSELEY, 2016, p. 9), e a natureza essencialmente monetária do capital no modo de produção capitalista.

O caráter monetário do capital e das relações sociais de produção capitalistas explicam o caráter monetário, pecuniário, da tributação moderna. “É de acordo com a forma valor que o Estado burguês cobra tributo de seus cidadãos principalmente na forma de impostos em

dinheiro, e não na forma de valores de uso ou serviços específicos” (REUTEN; WILLIAMS, 1989). Trata-se de uma determinação posta pelo próprio modo de produção, pela necessária forma de existência monetária do valor. Aqui, novamente marca-se, o aspecto distintivo da tributação moderna, ou da tributação no modo de produção capitalista, qual seja, o seu caráter indireto, mediado pelo valor, pela forma-dinheiro, pelo nivelamento da taxa de lucro e pela forma-preço.

A existência material do Estado exige que ele se aproprie de meios da economia. É de acordo com a dimensão do valor monetário da economia capitalista que o Estado impõe tributação dos atores econômicos na forma monetária, em vez de na forma de objetos ou serviços úteis específicos (REUTEN, 2019, p. 340).

A imposição da forma valor sobre a forma de tributação se dá em decorrência forma do dinheiro que assume uma forma estranhada de poder, a partir das relações sociais de troca capitalistas que tornam social cada trabalho concreto enquanto trabalho impessoal e homogêneo. Essa constatação vai de encontro à noção cartalista que postula que “[...] o público demanda a moeda porque esta é a forma pela qual se pagam tributos” (RANDALL WRAY, 2003, p. 57). Segundo esta abordagem, os tributos são utilizados como meio de indução para que a população forneça bens e serviços ao Estado em troca da moeda que será utilizada para o pagamento de tributos. Importa assim o seu aspecto enquanto unidade de conta na qual são expressos os preços e as dívidas, e, em consequência, toda a riqueza que possa ser expressa em moeda, uma forma de expressão social da riqueza comum há formações sociais que remontam há pelo menos 4.000 anos. Assim, o Estado é colocado no centro do sistema monetário e da organização da sociedade capitalista (e de outras sociedades anteriores), sendo o agente que define o que é dinheiro ao escolher o que aceitará como pagamento dos tributos. O dinheiro surgiria como dívida imposta pelo agente político Estado, o qual origina a demanda pelo meio de pagamento desta dívida, a moeda.

O Estado surge, portanto, em primeiro lugar como autoridade de direito que impõe o pagamento da coisa que corresponde ao nome ou à descrição do contrato. Mas vem duplamente quando, além disso, reivindica o direito de determinar e declarar o que corresponde ao nome, e de variar sua declaração de tempos em tempos - quando, isto é, reivindica o direito de reeditar o dicionário. Este direito é reivindicado por todos os Estados modernos e assim o tem sido há cerca de quatro mil anos, pelo menos (KEYNES, 2013, p. 4).

Fica claro como a forma política e jurídica do dinheiro, bem como a sua função como unidade de conta, são os aspectos priorizados nessa abordagem, a qual traz um princípio monetário fundamental para o Estado ser o agente racional capaz de domar burocraticamente a

anarquia da organização da produção no capitalismo, como fazem civilizações “há cerca de quatro mil anos, pelo menos”. Apaga-se, assim, a especificidade do modo de produção e da forma-dinheiro neste modo de produção, com a determinação do dinheiro centrada no poder político e no seu aspecto enquanto unidade de conta e dívida. A moeda funciona nessa abordagem de origem cartalista como um crédito, uma operação contábil que cria a atividade econômica, de maneira inversa àquela que identificamos anteriormente como característica do modo de produção capitalista, onde a moeda surge de maneira necessária a partir da atividade produtiva e da circulação imbricadas no processo de valorização e realização de valores, ou seja, como uma necessidade para que o processo de circulação de mercadorias possa ser generalizado.

A natureza do dinheiro moderno, nesta abordagem que é compartilhada pela chamada teoria monetária moderna - TMM, é a de uma criatura do estado, que o governo define o que é dinheiro ao escolher o que aceitará como pagamento dos tributos, replicando o movimento formal do mecanismo de um banco central. Embora também exista a moeda privada, a moeda estatal é superior por liquidar dívidas de particulares e dívidas junto ao Estado²². De acordo com essa perspectiva que se contrapõe ao metalismo, segundo o qual o valor da moeda derivaria do valor do padrão metálico adotado (RANDALL WRAY, 2003, p. 43), um governo não poderia ficar insolvente em sua própria moeda, não enfrentando, portanto, limites financeiros para o gasto público, o que o torna amplamente capaz de focar em uma política que busque o pleno emprego. Trata-se, assim, de uma constatação que reflete a materialidade empírica do mecanismo de formação da base monetária nominal²³. Segundo essa abordagem, não seriam os tributos que financiariam o gasto público, mas, pelo contrário, os tributos seriam necessários apenas para dar valor ao dinheiro.

“O governo não tem “necessidade” do dinheiro do público para gastar; ao contrário, o público necessita do dinheiro do governo para pagar tributos. Isso significa que o governo pode “comprar” qualquer coisa que esteja à venda em termos de seu dinheiro, apenas pelo fornecimento desse dinheiro” (RANDALL WRAY, 2003, p. 38).

²² “O dinheiro bancário é simplesmente o reconhecimento de uma dívida privada, expresso no dinheiro de conta, que é usado passando de uma mão para outra, alternativamente com o dinheiro propriamente dito, para liquidar uma transação. Assim, temos lado a lado dinheiro do Estado ou dinheiro propriamente dito e dinheiro bancário ou reconhecimentos de dívidas” (KEYNES, 2013, p. 5). A moeda propriamente dita, ou a moeda estatal, é superior por liquidar qualquer dívida, inclusive a tributária.

²³ Quando se observam as operações contábeis na perspectiva da TMM, o gasto público pode ser lido como sempre financiado pela emissão de moeda, sendo ajustado pela destruição de moeda, pela tributação e pela compra de títulos da dívida pública pelos agentes privados. Logo, não seria por meio de tributos ou emissão de dívidas que o governo também se financiaria, mas apenas por meio da criação de moeda estatal.

A emissão de moeda ou dívida seria um modo de fornecer a moeda à população para que ela possa ter como pagar tributos. “Por lógica, o público não pode pagar com moeda fiduciária ao governo para satisfazer obrigações tributárias antes que o governo tenha pago ao público com moeda fiduciária” (RANDALL WRAY, 2003, p. 101). Portanto, segundo a TMM, nem tributos nem dívida pública são instrumentos de financiamento público, mas meros instrumentos para definição do valor da moeda, pois seria logicamente impossível que a arrecadação tributária precedesse a realização de gastos. Essa noção soa bem a ouvidos progressistas, uma vez que se contrapõe aos atuais mecanismos de austeridade e fiscalismo que caracterizam o neoliberalismo ao praticamente liberar o orçamento de amarras fiscais ortodoxas, além de colocar em questão uma política de pleno emprego baseada no suposto papel do Estado enquanto “empregador de última instância”, que pode oferecer emprego a qualquer pessoa a partir do seu poder alquímico exclusivo.

De acordo com Kelton (2020), a TMM mudaria radicalmente o entendimento econômico da moeda ao reconhecer que não é o contribuinte que financia o Estado, mas o emissor de moeda, o próprio Estado. Para a autora, a ideia de que o gasto público é financiado por tributos é pura fantasia em termos nacionais, sendo verdadeira apenas no caso dos tributos locais e estaduais, onde não há o poder de emissão monetária que o governo geral tem. De acordo com a autora, os tributos teriam pelo quatro funções de acordo com a TMM. A primeira é já mencionada força de impor a moeda pela necessidade de pagamento dos tributos, o que assegura o poder de auto provisão dos governos. Todos os agentes econômicos precisam ao final do dia pagar impostos na moeda emitida pela autoridade monetária. A segunda razão dos tributos é a inflação, a tributação agiria fazendo o balanceamento inflacionário de acordo capacidade produtiva real da economia por meio da redução da quantidade de reservas disponíveis no sistema bancário. Assim, para a TMM importa é saber quando e quais tributos deverão ser implementados para restringir pressões inflacionárias. A terceira razão é a capacidade da tributação enquanto instrumento de redistribuição de renda e de riqueza. Por fim há a função extrafiscal relacionada a encorajar e desencorajar certos comportamentos, como as relacionadas a melhoria do sistema de saúde, atacar a mudança climática ou minorar a especulação financeira.

Randall Wray (2015) salienta o papel dos tributos como forma de estabilizar a demanda agregada. O autor cita como exemplo o fato dos gastos públicos nos EUA corresponderem a 20% do PIB, enquanto a carga tributária situa-se em 17%, portanto, ocorrendo uma injeção líquida monetária pelo governo federal de 3% do PIB. Caso a tributação fosse eliminada, haveria um grande aumento na demanda agregada que poderia gerar inflação. “Idealmente, é

melhor se a receita tributária se mover de forma anticíclica - aumentando na expansão e caindo na recessão. Isso ajuda a tornar a contribuição líquida do governo para a economia anticíclica, o que ajuda a estabilizar a demanda agregada” (RANDALL WRAY, 2015, p. 141-2). Em relação ao possível efeito redistributivo da tributação, Randall Wray (2015) pondera que, embora a tributação progressiva possa ocorrer e ser útil na minoração da desigualdade de renda, o mais relevante seria a “pré-distribuição” em relação à redistribuição. O governo poderia gastar mais para ajudar os mais pobres sem necessariamente taxar os mais ricos ou qualquer outra pessoa, por intervenção de políticas de gastos públicos concentradas na criação de postos de trabalho e no aumento de salário. Esse modelo proposto pela TMM seria muito mais efetivo segundo o autor, uma vez que seria muito difícil impor e coletar tributos dos mais ricos.²⁴ Trata-se de uma constatação que vai de encontro a evidências empíricas e análises que demonstram a correlação entre regressividade tributária e desigualdade social (FAGNANI; ROSSI, 2018; SILVEIRA; PASSOS, 2017; DIAMOND; SAEZ, 2011).

Tanto Randall Wray (2003) e Kelton (2020) enxergam o mesmo princípio monetário contemporâneo em sociedades anteriores, como uma verdade comum do Antigo Oriente Próximo ao mundo moderno financeirizado dos dólares, euros e ienes. A força histórica da TMM estaria no fato de que desde a Antiguidade governos faziam com que seus súditos utilizassem a sua moeda por meio da necessidade acesso aos tokens que precisavam para liquidar suas obrigações com o Estado.

Contudo, tanto essa veiculação histórica quanto a descrição acima sobre a relação entre moeda e tributação na TMM são expressões do fetiche do dinheiro que essa teoria manifesta idealmente. Adiantar dinheiro na circulação para obter mais dinheiro constitui o próprio capital e o sentido da produção capitalista como um todo, é esta a moldura que perpassa todas as relações sociais capitalistas de produção, inclusive as operações de emissão de moeda e de sua “destruição” por meio da tributação e emissão de títulos públicos. A produção é o “mal necessário” do processo de valorização, pois a finalidade de qualquer empresa capitalista é terminar o dia com mais dinheiro do que começou, é necessário multiplicar valor, é essencial fazer dinheiro se transformar em mais dinheiro. Os balanços corporativos não registram apenas o movimento dos preços de mercado; indiretamente, eles traçam o tempo acumulado e concentrado de inúmeros esforços humanos transmutados na forma comum de dinheiro

²⁴ “Como documentaram os grandes repórteres do Philadelphia Inquirer Donald Barlett e James Steele, os verdadeiramente ricos não pagam impostos porque obtêm isenções fiscais do Congresso. Como disse a herdeira Leona Helmsley de maneira infame: os impostos são para os pequenos. Nos Estados Unidos hoje, há muita discussão sobre indivíduos e corporações ricos que “mudam para o exterior” para escapar dos impostos” (RANDALL WRAY, 2015, P. 146).

(MERCHANT, 2021). O dinheiro, portanto, torna-se seu equivalente universal, um padrão compartilhado pelo qual seu valor é medido. O dinheiro enquanto equivalente universal não é apenas um meio facilitador para trocas, ele é a medida de valor, a forma de aparição necessária do valor, do tempo abstrato, e o preço é a denominação monetária do trabalho objetivado na mercadoria, uma função inescapável de qualquer moeda emitida por um Estado soberano, sob a sanção de tornar-se inconvertível. O dinheiro é a forma necessária de existência de determinadas relações sociais que constituem o modo de produção capitalista, em especial aquela pela qual se multiplica o valor no ciclo do capital monetário. O dinheiro se torna medida e norma, uma vez que é a própria forma como os diferentes agentes econômicos avaliam as mercadorias, ele passa a disciplinar os diferentes tipos de trabalho e a alocação de recursos pela sociedade. De um produto social derivado de relações sociais de produção, ele passa a aparecer como produtor, como criador da riqueza e fonte de poder social, entretanto, ao se deixar de lado os pressupostos desse poder social, perde-se o verdadeiro sentido dessa relação e cai-se no fetiche do dinheiro.

A relação de capital durante o processo de produção só surge porque ela já existe, em si mesma, no ato de circulação, nas diferentes condições econômicas fundamentais em que o comprador e o vendedor se defrontam um com o outro, em sua relação de classe. Não é o dinheiro que, pela própria natureza, engendra essa relação, mas, antes, é a existência dessa relação que pode transformar uma simples função do dinheiro numa função do capital (MARX, 2014, p. 114, destaque nosso).

A transformação de uma simples função do dinheiro numa função de capital não depende de uma medida jurídico-tributária que atribui à moeda estatal um poder soberano sobre a produção da sociedade pelo exercício de seu poder político, antes disso, a transformação depende de já estarem estabelecidas as relações em que a venda da própria força de trabalho, o assalariamento, não se apresente como uma infestação isolada, mas como premissa socialmente decisiva da produção de mercadorias, portanto,

[...] pressupõe processos históricos que decomponham a conexão originária entre os meios de produção e a força de trabalho; processos em consequência dos quais se confrontam, de um lado, a massa do povo, os trabalhadores, como não proprietários, e, de outro, os não trabalhadores, proprietários desses meios de produção (MARX, 2014, p. 114-5).

A partir desses pressupostos, constitui-se o modo de produção em que todos os elementos constitutivos do capital produtivo provêm do mercado e precisam ser constantemente recomprados como mercadorias, em que o próprio trabalho aparece como mercadoria, enquanto função da força de trabalho vendida pelo trabalhador.

Na relação entre capitalista e trabalhador assalariado, *a relação monetária*, a relação entre comprador e vendedor torna-se uma relação imanente à própria produção. Porém, tal relação se baseia, segundo seu fundamento, no caráter social da produção, e não no do modo de intercâmbio; este resulta, ao contrário, daquele. Ademais, *é natural que ao horizonte burguês, limitado à realização de negócios, escape inteiramente o fato de que é o caráter do modo de produção que constitui o fundamento do modo de intercâmbio a ele correspondente, e não o contrário* (MARX, 2014, p. 196, destaque nosso).

Trata-se de uma expressão do limitado horizonte burguês conceber o modo de intercâmbio como fundamento do caráter social da produção e não o contrário. As relações monetárias entre capital e trabalho decorrem das formas requeridas de intercâmbio pelo modo de produção baseado na troca e na exploração do trabalho sob a forma da relação capital, elas não decorrem de qualquer soberania monetária do ente político, bem como esta tem de atender aos requisitos da produção para se manter, por isso o Estado tributa, pois precisa dos recursos necessários para se colocar em um dos polos do modo de intercâmbio requerido pelo modo de produção capitalista. Quando bilhões de trabalhadores pelo mundo acordam para sacrificar sua saúde, seu tempo e seu espírito para a manutenção do rolo compressor capitalista, eles não o fazem porque precisam pagar tributos, mas sim porque precisam se conectar com o *vínculo de todos os vínculos* no modo de produção capitalista²⁵, o dinheiro, o modo pelo qual eles conseguem subsistir para poder repetir esse processo até perecerem. Caso não obtenham dinheiro, salário ou renda de maneira geral, não precisam se preocupar com a tributação direta, menos ainda com a indireta, já que nada podem consumir sem adquirir o *meio* de atar e desatar todos os laços no capitalismo.

Do que recuperamos até aqui, da origem da forma-dinheiro a partir da forma-mercadoria, do caráter fetichista da mercadoria e do dinheiro, e de como o dinheiro, enquanto equivalente universal do universo das mercadorias, torna-se o meio pelo qual as mercadorias expressam seu valor, sob a forma incongruente do preço, podemos concluir que o Estado tenta agarrar pelas pontas dos cabelos a riqueza material pela tributação do valor produzido pelos trabalhadores na sua forma dourada em dinheiro. Portanto, o Estado recolhe tributos em moeda porque essa é forma necessária de manifestação da riqueza no modo de produção capitalista. A existência monetária do capital, a qual regula a organização social e coordena a vida produtiva da sociedade, impõe ao Estado a necessidade de comprar armas em dinheiro, pagar funcionários

²⁵ “Se o *dinheiro* é o vínculo que me liga à vida *humana*, que liga a sociedade a mim, que me liga à natureza e ao homem, não é o dinheiro o vínculo de *todos os vínculos*? Não pode ele atar e desatar todos os laços? Não é ele, por isso, também o *meio* universal de *separação*? Ele é a verdadeira *moeda divisionária*, bem como o verdadeiro *meio de união*, a força *galvano-química* da sociedade” (MARX, 2010, p. 159).

com salários em dinheiro, adquirir materiais escolares e hospitalares produzidos por empresas que visam lucro em dinheiro etc. Porque a finalidade da produção é dinheiro, mais dinheiro, valor, mais-valor e, justamente por isso, apaga-se na superfície capitalista o processo de valorização em si, o fato de que a sanha por mais dinheiro se finca na relação básica de exploração do trabalho pelo capital, que o dinheiro é expressão monetária do trabalho abstrato. Segundo Merchant (2021), a abstração do trabalho e do dinheiro são os dois lados de uma única dinâmica histórica por meio da qual a associação produtiva dos seres humanos aparece como seu oposto: um poder independente com vida própria.

Como uma forma socialmente necessária de não reconhecimento, o fetiche do dinheiro é constitutivo da forma capitalista de existência da moeda. Por isso, a teoria monetária moderna é uma manifestação ideal do fetichismo do dinheiro, a qual é compartilhada em certos momentos pelas elites burocráticas dos Estados na forma da gestão da “política monetária” (BRUNHOFF, 1978b), pela qual tentam reconciliar a contradição presente na forma-dinheiro a utilizando para corrigir as distorções provocadas pelo modo de produção que gera a necessidade da própria forma-dinheiro e da moeda central. “O governo fixa o padrão monetário, cria o dinheiro fiduciário, regula a emissão do dinheiro de crédito, mas não determina nem a sua demanda²⁶ nem o seu valor” (PRADO, 2019, p. 10). A promessa de valor que o dinheiro representa não pode ser garantida apenas pelo Estado, mas precisa ser sustentada pela produção e pela circulação mercantil. Embora a tributação possa ser lida como o mecanismo pelo qual o Estado impõe o padrão monetário no qual todos os pagamentos a si devem ser realizados, isso decorre da imposição ao Estado da sua função de emissor do equivalente geral e do fato de que a tributação tem de se adequar à dimensão monetária da economia capitalista (REUTEN, 2019). Portanto, para financiar suas despesas, como pagamentos de remunerações a funcionários públicos e de insumos obtidos junto ao setor privado, é necessário que o Estado obtenha para si parte da riqueza produzida pela sociedade, que esse processo apareça invertido é a própria forma natural da sua aparição na sociedade capitalista, cuja análise detida revela seu conteúdo real.

²⁶ “Demanda não é apenas mais uma palavra para desejo; o desejo é comum a todos os humanos. A demanda é uma forma social específica de desejo encontrada apenas nas sociedades capitalistas. A demanda agrega desejos de bens e serviços determinados individualmente. Mas desejos desse tipo não são universais; nem é sua agregação. A demanda resulta da atomização da sociedade produzida junto com a riqueza na forma de mercadoria. A demanda pressupõe dinheiro e preços. Somente quando lastreado em dinheiro o desejo conta para a demanda” (MURRAY, 2005, p. 58-9).

1.4. Salário, preço, lucro e tributo

O dinheiro aparece como a forma necessária de expressão do trabalho abstrato e ao mesmo tempo é a forma que permite a sua subversão. O fetiche do salário é a forma básica de obliteração da exploração da força de trabalho no capitalismo que só é possível pela monetização das relações sociais nesse modo de produção. Conforme aponta Marx (2013), na superfície da sociedade burguesa, o salário do trabalhador aparece como preço do trabalho, como expressão monetária do valor do trabalho, de determinada quantidade de trabalho. Ocorre que o trabalho não existe para ser vendido no mercado como mercadoria, o que é vendido é a força de trabalho.

No mercado, o que se contrapõe diretamente ao possuidor de dinheiro não é, na realidade, o trabalho, mas o trabalhador. O que este último vende é sua força de trabalho. Mal seu trabalho tem início efetivamente e a força de trabalho já deixou de lhe pertencer, não podendo mais, portanto, ser vendida por ele. O trabalho é a substância e a medida imanente dos valores, mas ele mesmo não tem valor nenhum. Na expressão “valor do trabalho”, o conceito de valor não só se apagou por completo, mas converteu-se em seu contrário. É uma expressão imaginária, como valor da terra. Essas expressões imaginárias surgem, no entanto, das próprias relações de produção. São categorias para as formas em que se manifestam relações essenciais. Que em sua manifestação as coisas frequentemente se apresentem invertidas é algo conhecido em quase todas as ciências, menos na economia política (MARX, 2013, p. 607).

A inversão da noção de trabalho é decorrente das próprias relações de produção, e cabe à apuração científica ir para além da mera aparência, o que não significa descartá-la, mas compreender seu conteúdo e a razão de sua forma necessária de manifestação. A força de trabalho, assim como qualquer mercadoria, tem sua grandeza de valor determinada pela quantidade de trabalho requerida para a sua produção. A expressão “valor do trabalho” é uma expressão irracional que permite a ocultação do fato de que o capitalista paga não pelo trabalho realizado, mas paga o valor da força de trabalho, a qual é posta para funcionar por mais tempo do que o necessário para a sua reprodução. A forma-salário faz desaparecer a divisão da jornada de trabalho em trabalho necessário e mais-trabalho, em trabalho pago e trabalho não pago. Todo trabalho aparece como trabalho pago. A relação monetária oculta o trabalho gratuito do trabalhador assalariado.

Compreende-se, assim, a importância decisiva da transformação do valor e do preço da força de trabalho na forma-salário ou em valor e preço do próprio trabalho. Sobre essa forma de manifestação, que torna invisível a relação efetiva e mostra precisamente o oposto dessa relação, repousam todas as noções jurídicas, tanto do

trabalhador como do capitalista, todas as mistificações do modo de produção capitalista, todas as suas ilusões de liberdade, todas as tolices apoloéticas da economia vulgar (MARX, 2013, p. 610).

Dentre as noções jurídicas que repousam sobre as mistificações provocadas pela forma-salário encontra-se o sistema tributário. Para melhor esclarecimento, são necessários os conceitos fundamentais de capital constante e capital variável. O capital constante é assim definido por não alterar sua grandeza de valor no processo de produção, uma vez que se constitui de matérias-primas, matérias auxiliares e meios de trabalho. Já o capital variável refere-se à parte do capital constituída de força de trabalho, a qual modifica seu valor no processo de produção, uma vez que reproduz o equivalente ao seu próprio valor e produz um excedente variável de acordo com diferentes circunstâncias. Ao trabalhador reflui sob a forma-salário parte do produto continuamente reproduzido por ele mesmo.

O capital variável é, pois, apenas uma forma histórica particular de manifestação do fundo dos meios de subsistência ou fundo de trabalho de que o trabalhador necessita para sua autoconservação e reprodução, e que ele mesmo tem sempre de produzir e reproduzir em todos os sistemas de produção social (MARX, 2013, p. 643).

No modo de produção capitalista esse fundo é acessado por meio do dinheiro, por meio da quantia que o trabalhador recebe sob a forma-salário, uma vez que o valor da força de trabalho é o valor dos meios de subsistência necessários à manutenção de seu possuidor. Esse valor não abrange apenas o necessário à sua constituição física, diferente das demais mercadorias, o valor da força de trabalho contém um elemento *histórico e moral*, além de incluir o valor necessário à reprodução dos substitutos dos trabalhadores atuais, isto é, seus filhos, e o valor necessário à educação, treinamento e desenvolvimento de habilidades²⁷.

O limite mínimo é constituído pela quantidade de mercadorias cujo fornecimento diário é imprescindível para o trabalhador sobreviver. Se o valor da força de trabalho chega a este mínimo, a força de trabalho desenvolve-se de maneira disfuncional, uma vez que “[...] o valor de toda mercadoria é determinado pelo tempo de trabalho requerido para fornecê-la com sua qualidade normal” (MARX, 2013, p. 247). A partir desta constatação, Claus Germer (2009) argumenta que, contrariando a aparente evidência empírica, os trabalhadores não pagam impostos, uma vez que o custeio do Estado no capitalismo adviria do mais-valor. Germer

²⁷ “Para modificar a natureza humana de modo que ela possa adquirir habilidade e aptidão num determinado ramo do trabalho e se torne uma força de trabalho desenvolvida e específica, faz-se necessária uma formação ou um treinamento determinados, que, por sua vez, custam uma soma maior ou menor de equivalentes de mercadorias. Esses custos de formação variam de acordo com o caráter mais ou menos complexo da força de trabalho” (MARX, 2013, p. 246).

constata isso a partir da compreensão de que “[...] o salário corresponde ao valor dos meios de consumo necessários, que são mercadorias produzidas por capitalistas” (GERMER, 2009, p. 9). Portanto, ao adquirir os meios de consumo, os trabalhadores pagam seu valor integral, incluindo o mais-valor. Esse mais-valor é repartido em lucro, juros, renda fundiária e impostos. “A introdução do Estado na análise implica que parte da mais-valia deve ser destinada à sua manutenção, uma vez que o salário corresponde ao estritamente necessário à reprodução da força de trabalho” (GERMER, 2009, p. 10). Assim, para o autor, nem o valor tributado diretamente sobre o salário nem a parte paga sobre imposto indireto sobre o consumo contrariariam este fato. A tributação direta dos salários seria um “artifício” do Estado destinado à extração indireta de parte do mais-valor, sem afetar o custo de reprodução da força de trabalho (CRFT). “Como os trabalhadores devem obter o mínimo necessário à sua reprodução normal, a imposição, pelo Estado, de um imposto sobre o salário, forçaria a elevação deste até ao nível necessário para cobrir o CRFT acrescido do imposto” (GERMER, 2009, p. 10). Do outro lado, na tributação sobre o preço da mercadoria a ser consumida pelo trabalhador, também deve estar contido no salário a quantia necessária ao pagamento do imposto, assim como está o do lucro, juros e renda fundiária que devem ser pagos pelo capitalista que vende a mercadoria. Portanto, “o imposto é um componente da distribuição do valor, e a forma da distribuição não afeta o montante do valor distribuído” (GERMER, 2009, p. 10). Para o autor, quando a tributação sobre os salários comprime o seu preço abaixo do custo de reprodução da força de trabalho, isto deve ser considerado um desvio da norma, que geralmente ocorre em situação de crise.

Para apreendermos estas colocações de Germer (2009), é necessário esclarecer que o autor parte do nível da abstração da reprodução simples, onde não há acumulação de capital, as mercadorias são vendidas pelo seu valor e o valor produzido durante o processo de valorização divide-se entre o valor pago na forma do capital variável e o mais-valor, que é todo consumido pela classe capitalista. Ao inserir o Estado, Germer (2009) o faz no consumo capitalista, já que o concebe como um componente essencial da reprodução da classe e da sociedade capitalistas em termos globais, sendo uma extensão da classe capitalista, portanto, que deve ser reproduzido com ela²⁸. Para o autor, no Estado concentram-se elementos necessários à manutenção do poder

²⁸ “Assim sendo, para as finalidades deste artigo o Estado é definido como o ente que realiza exclusivamente funções necessárias à sustentação do domínio do capital em relação à classe trabalhadora nacional e às classes capitalistas concorrentes externas” (GERMER, 2009, p. 8). Salvador (2018, p. 94) critica a abordagem ao nível de abstração de Germer (2009) por, em tese, desconsiderar “[...] a complexidade das funções do Estado no capitalismo maduro e suas particularidades no capitalismo dependente” e pelo risco da abordagem levar “[...] ao falso entendimento de que os impostos arrecadados pelo Estado estariam incidindo somente sobre a classe capitalista” (SALVADOR, 2018, p. 95). Também discordamos da abordagem de Germer (2009) quando diz que a tributação direta dos salários e a tributação indireta são “artifícios” do Estado para extração de parte de mais-valor sem atacar diretamente os interesses das classes dominantes, que ele pretende favorecer. Essa abordagem supõe um profundo

social da classe capitalista, sendo um componente essencial à sua reprodução como classe dominante²⁹. Assim, o mais-valor divide-se entre o consumo capitalista individual e a manutenção do estado. A manutenção do Estado, considerado apenas enquanto ente político, é um elemento do consumo social e não da produção. “Sendo a manutenção do Estado financiada por uma parte da mais-valia, a receita do Estado depende da realização desta, que ocorre na ocasião da venda das mercadorias, isto é, na fase M’-D’ dos capitais produtivos” (GERMER, 2009, p. 12)³⁰. Para o autor, isso ajuda a explicar a prevalência do interesse do Estado na arrecadação tributária no mesmo ato. Além disso, a análise do ciclo monetário na reprodução simples deixa claro que já nesse nível de abstração o Estado depende das conjunturas do processo de reprodução do capital social. E é justamente essa uma das duas dimensões que nos interessa reter aqui. A dimensão relativa à tributação do trabalho necessário, dos salários e do consumo, será trabalhada mais a frente, mas desde já deixamos claro nossa discordância com a interpretação de que apenas o mais-valor seria fonte de impostos e que foi adiantada na nota 27.

A limitação da relativa autonomia do Estado ante ao processo de reprodução social é evidenciada por Germer (2009) na seguinte fórmula da receita pública total, m_e : $m_e = m_{1e} + m_{2ne} + m_{2ue} + i_m m_c$. Onde m_{1e} = impostos sobre as vendas de meios de produção; m_{2ne} = impostos sobre as vendas totais de meios de consumo necessários; m_{2ue} = impostos sobre as vendas de meios de consumo de luxo; $i_m m_c$ = impostos sobre o lucro do capital. Há uma relação fundamental de dependência entre Estado e acumulação do capital neste modo de produção, que se torna ainda mais intensa quando saímos da abstração da reprodução simples para a reprodução ampliada. Assim como o conjunto dos indivíduos vivem em uma relação de

conhecimento do modo de produção pelos capitalistas sobre o ciclo do valor, além da igualdade entre mais-valor e lucro na superfície das relações capitalistas, o que não ocorre. Mais a frente, veremos que mesmo num nível de abstração ainda elevado em relação à realidade, a possibilidade de tributação da renda dos trabalhadores, de trabalho necessário, conforme defendido por Behring (2021), existe e é praticada. Ao interpretar como “artifício” a tributação da renda do trabalho e a tributação indireta, Germer (2009) deixa o nível da abstração simples, no qual sua interpretação do tributo como exclusivamente parte do mais-valor ainda teria alguma validade.

²⁹ “Conceitualmente os gastos do Estado coincidem, em essência, com os gastos dos capitalistas com empregados domésticos, deles diferindo apenas formalmente porque, neste último caso, trata-se do consumo individual dos capitalistas, ao passo que no caso do Estado trata-se do seu consumo coletivo enquanto classe” (GERMER, 2009, p. 20).

³⁰ Germer (2009) extrapola o nível de abstração de sua exposição quando afirma: “Não por acaso o imposto que incide sobre os valores das mercadorias ao circularem, isto é, ao serem vendidas, como indicado acima com base na análise teórica, constitui uma das principais fontes tributárias da receita pública nos países capitalistas, atualmente, ao lado do imposto sobre as rendas do trabalho e do capital, que será analisado adiante”. Embora seja verdade que, por exemplo, dentre os países membros da OCDE cerca de 32% das suas receitas públicas advêm da tributação sobre a circulação de bens e serviços, quando analisarmos a evolução da estrutura tributária historicamente de acordo com o desenvolvimento capitalismo, essa correlação é relativizada por outros fatores. O próprio desenvolvimento do imposto de renda evidencia o caráter complexo dessa relação, ao Estado torna-se mais efetivo do que esperar a realização da mercadoria a própria tributação da renda do trabalhador na fonte.

dependência com o nexos monetário que carregam no bolso, o Estado depende do fluxo das finanças públicas, tendo seu grau de soberania afetado pelo modo como sua sociedade participa no intercâmbio universal de mercadorias.

Trata-se de uma subordinação que explica a proeminência da classe capitalista na condução político-econômica dos Estados, uma vez que coincide com a sua necessidade de manutenção a realização da venda de mercadorias e a continuidade do ciclo de reprodução do capital. O segundo aspecto que a análise de Germer (2009) nos fornece como subsídio teórico para análise da tributação no capitalismo é a sua inserção originalmente na disputa pelo excedente. A tributação no nível de abstração da reprodução simples se dá na apropriação do mais-valor, o que conduz à relação de aparente e permanente contradição entre o Estado e todas as frações da burguesia. Os impostos disputam com os lucros do capitalista industrial, comercial, os juros e a renda da terra o tamanho do seu pedaço do bolo do mais-valor. Embora para a coletividade capitalista seja fundamental a manutenção de um Estado forte que mantenha e realize politicamente o seu poder social, que recrie e crie sempre melhores condições para a acumulação, cada capitalista individualmente, por impulso natural deste modo de produção, tenta reduzir ao mínimo à sua contribuição para esse fundo coletivo de sua classe. É daí que justamente se colocam as bases para que a tributação transborde para além do mais-valor quando reduzimos o nível de abstração e nos aproximamos das formas concretas de existência do capital, e, neste sentido, a forma-salário com todo o seu potencial fetichista é fundamental para esse processo.

O capital variável existe primeiramente como capital monetário nas mãos do capitalista, enquanto capital variável em potência por sua conversibilidade em força de trabalho. “Somente após abandonar sua forma-dinheiro ele se torna capital variável real, depois de convertido em força de trabalho e quando esta já opera no processo capitalista como parte constitutiva do capital produtivo” (MARX, 2014, p. 544). A partir desse ato, o dinheiro passa a funcionar nas mãos do trabalhador como forma-dinheiro de seu salário, para ser convertido em meios de subsistência, “[...] como forma-dinheiro da *renda* que o trabalhador recebe graças à venda sempre renovada de sua força de trabalho” (MARX, 2014, p. 544, destaque no original). Marx (2014) salienta o caráter cronológico desse processo, uma vez que é o mesmo dinheiro que existe nas mãos do capitalista como forma-dinheiro de seu capital variável que após a conversão em força de trabalho, passa às mãos do trabalhador como equivalente da força de trabalho vendida. Esse detalhamento rebate a noção de que o mesmo dinheiro realizaria dois capitais: o capital monetário do capitalista em força de trabalho viva; e a mercadoria vendida pelo trabalhador, sua própria força de trabalho enquanto capital sob a forma-mercadoria da qual

brotaria constantemente sua renda. Essa falsa noção da força de trabalho enquanto capital só é possível a partir do fetiche do dinheiro e da forma-salário, que além de possibilitarem a obliteração do processo de exploração, permitem a própria ocultação da relação capital na forma dos rendimentos e suas fontes.

Na superfície do modo de produção capitalista, juros, renda fundiária e salário aparecem como resultantes naturais das fontes da riqueza anualmente disponíveis na forma de capital, terra e trabalho. Essa aparência decorre da própria forma necessária de existência do capital e de seu processo de redistribuição, em especial do mais-valor, e é nessa esfera da realização e da redistribuição que a tributação moderna se realiza em sua forma específica. Nessa esfera, o caráter fetichista do modo de produção capitalista aparece de maneira ainda mais mistificadora, transformando em atributos de coisas os caracteres das relações de produção.

Renda, lucro e salário parecem brotar, assim, do papel que, no processo simples de trabalho desempenham a terra, os meios de produção produzidos e o trabalho, ainda que consideremos esse processo de trabalho como ocorrendo apenas entre o homem e a natureza e desconsiderando qualquer determinação histórica. [...] Propriedade fundiária, capital e trabalho assalariado convertem-se, desse modo, em fontes do rendimento, na medida em que o capital atrai para o capitalista uma parte do mais-valor que ele suga do trabalho na forma de lucro, que o monopólio da terra atrai para o proprietário da terra outra parte desse mais-valor na forma de renda, e que o trabalho proporciona ao trabalhador, na forma do salário, a última parte ainda disponível do valor. (MARX, 2017, p. 888-9).

Essas fontes aparecem também como a própria fonte que forma o valor do produto. Configura-se um “mundo encantado e distorcido” (MARX, 2017, p. 889) que se desenvolve com força maior que qualquer outra formação social que tenha em alguma medida produzido mercadorias ou circulado dinheiro. Analisemos alguns aspectos do caráter irracional da fórmula trinitária.

Da breve análise anterior da forma-salário já é evidente porque a relação trabalho-salário como uma das fontes de rendimento é irracional. O que é vendido e trocado pela forma-dinheiro é o valor ou preço da força de trabalho, sendo o salário uma expressão irracional dessa relação, que aparece como valor do próprio trabalho. “[...] o salário não tem nada a ver com a distribuição do valor entre diferentes categorias. Em seu caráter especificamente social do salário, ele não é criador de valor” (MARX, 2017, p. 886). As condições sociais sob as quais a força de trabalho é vendida, e pelas quais seu valor é formado, “[...] não guardam qualquer relação com o trabalho na qualidade de agente geral da produção” (MARX, 2017, p. 886). Embora contraintuitivamente em um primeiro contato, esse aspecto fica claro quando são

comparados os preços da força de trabalho que executa um mesmo tipo de trabalho em diferentes países³¹.

Quanto à propriedade fundiária, esta não guarda nenhuma relação com o processo efetivo de produção. “Seu papel se limita a fazer com que parte do mais-valor produzido passe do bolso do capital para o seu próprio bolso” (MARX, 2017, p. 884). Além disso, a grande propriedade fundiária é uma condição da produção capitalista, uma vez que garante a expropriação das condições de trabalho do trabalhador e por aparecer como personificação de uma das condições mais essenciais da produção. Conforme salienta Marx, trata-se de um absurdo que uma relação social concebida como coisa seja posta em relação com a natureza. A propriedade, na esfera da distribuição do mais-valor, torna-se um princípio mais magnético que a própria relação entre capital e trabalho em cada esfera, essa determinação fica mais clara com a análise da terceira fonte aparente de rendimento, o capital.

A falsidade do capital enquanto fonte autônoma de juros ou lucro é evidenciada na análise do processo de valorização, onde o mais-valor que é distribuído em suas diferentes partes é gerado a partir da exploração da força de trabalho, pela realização do trabalho não pago, pelo tempo de trabalho excedente ao necessário para pagar o salário do trabalhador. Essa relação, entretanto, aparece de forma invertida na realidade, os próprios meios de produção aparecem como capital em si mesmos, como sua própria forma natural³². A esse respeito, Milious (2019) destaca que não é mais-trabalho a diferença específica do modo de produção capitalista em relação aos modos de produção anteriores, sendo este processo de expropriação, sob o aspecto da apropriação pela classe dominante de parte do trabalho das classes dominados comum a outras formações sociais. A diferença capitalista deriva da natureza monetária do capital no modo de produção capitalista, que permite com que a subordinação do trabalho ao capital faça o capital aparecer como o produtor das mercadorias, regulando as trocas de acordo com os custos de produção. O lucro aparece como uma proporção do capital adiantado, e o mais-valor como derivado capital total, uniformemente de todas as suas partes.

Essa trindade de composições impossíveis, terra-renda; capital-juros; trabalho-salário, entretanto, torna-se a base pela qual os agentes tomam como dadas as relações de produção e

³¹ Ou até mesmo em um mesmo lugar, quando também podem atuar fatores histórico-sociais particulares como as distinções de salários decorrentes de diferenças de gênero, raça, idade, deficiências etc.

³² “Ser capital aparece agora como forma natural dos meios de trabalho e, por conseguinte, como dotado de um caráter puramente material e proveniente de sua função no processo de trabalho em geral. Portando, “capital” e “meios de produção produzidos” passam a ser expressões idênticas. Do mesmo modo, “solo” e “solo monopolizado mediante propriedade privada” se tornam expressões idênticas. Os meios de trabalho como tais, que, por natureza, são capital, convertem-se assim em fonte do lucro, ao mesmo tempo em que a terra, como tal, transforma-se em fonte de renda” (MARX, 2017, p. 887).

assim consideram legítimas e naturais as suas fontes de rendimento de acordo com sua posição na divisão do trabalho capitalista. Não é, portanto, surpreendente que sejam corriqueiramente repetidos no cotidiano a moderna a formulação que “imposto é roubo” ou a sua versão piedosa de que é uma contribuição cidadã em prol do bem comum. Se, por um lado, boa parte de quem apregoa que “imposto é roubo” sobrevive do roubo de vida alheia na forma de trabalho não pago, por outro lado, atingir o bem comum pela tributação e o aparelho estatal é algo que contradiz um modo de produção que tem por finalidade a acumulação privada de dinheiro e a valorização de algo externo a qualquer vontade organizada da sociedade. Como cada indivíduo, mesmo sem precisar saber nada para fazê-lo, carrega seu poder social no bolso, ele tenta ao máximo reduzir a expropriação de sua fonte de poder pela impertinente necessidade de manutenção do Estado. Isso é evidenciado pelo fato de que todo o direito moderno não ter dúvidas ao conceituar o poder de tributar como um poder coercitivo. É apenas por um poder arbitrário e sem promessa de contrapartida³³ que o Estado pode romper com o caráter mercantil da troca e extrair parte da riqueza socialmente produzida na forma monetária para seu cofre nacional. Esse processo constitui assim uma fonte inesgotável de disputas, desde as burlas individuais ou coletivas ao fisco, às diferentes formas de manifestação da luta de classes na composição da carga tributária. Embora esse processo possa aparecer de forma relativamente clara quando latifundiários conseguem reduzir a tributação sobre heranças ou quando rentistas conseguem reduzir a tributação sobre dividendos, na maior parte ela se dá de maneira complexa e nebulosa, dado o caráter confuso, dominado pelo acaso na esfera da concorrência, e pela forma como se distribui a riqueza social no capitalismo, distorcida e viabilizada pelo processo de equalização.

O caráter fetichizado da formação do lucro capitalista é impulsionado pelo fato de que cada capitalista individual não se apropria do mais-valor produzido pelo trabalho que ele extrai na sua própria atividade, pois, na sociedade capitalista, o mais-valor é distribuído entre os capitalistas como dividendos em proporção à cota de capital social que pertence a cada um. Tal processo decorre da formação da taxa média de lucro, a qual equaliza as taxas de lucros entre setores de diferentes composições orgânicas. A exposição do processo de equalização permite a compreensão da dificuldade de se captar a lei do valor na superfície da sociedade. Por meio da equalização, o tamanho da cota de cada capitalista no total da produção social global toma uma centralidade que não pode ser verificada quando se analisa o processo de produção, isolando-se da concorrência e considerando-se que as mercadorias são vendidas por seus

³³ Ressalve-se o caso das contribuições previdenciárias e outras formas de tributos que garantem benefícios aos contribuintes do sistema.

valores. Ao aparentemente negar a validade da lei do valor, o processo de equalização das taxas médias de lucro a confirma de forma invertida.

[...] não resta dúvida de que, na realidade, se prescindirmos de diferenças irrelevantes, acidentais e que se compensam reciprocamente, a diferença entre as taxas médias de lucro nos diversos ramos da indústria não existe nem poderia existir sem que isso implicasse na abolição de todo o sistema de produção capitalista. Aqui, portanto, a teoria do valor parece ser incompatível com o movimento real, com os fenômenos efetivos da produção, de modo que se deveria renunciar absolutamente à pretensão de compreender estes últimos (MARX, 2017, p. 188).

Sem a equalização, ocorreria o absurdo de capitais mais produtivos se apropriarem de menores taxas de lucro, negando-se à promoção da concorrência entre capitais pela busca de maior produtividade para atingirem, individualmente, maiores taxas de lucro. Para Grespan (2019, p. 43), “este é o significado principal da equalização: mover os capitais de modo a sempre recompor taxas médias de lucro”. A transferência de valor relaciona-se à tendência posta pela equalização.

Marx (2017) define a composição orgânica como a composição de valor do capital, na medida em que esta é determinada por sua composição técnica e a reflete. A composição técnica refere-se à proporção relativa entre trabalho morto (capital constante) e trabalho vivo (capital variável) no processo produtivo. A composição orgânica, a partir dessa relação, trata da composição do capital em termos monetários, uma vez que se define a partir da relação que toma os elementos técnicos por seus preços. As diferentes composições orgânicas promovem diferentes taxas de lucros com a mesma taxa de lucro quando isoladas, uma vez que enquanto a taxa de mais-valor se define pela relação m/v , a taxa de lucro, l' , se refere a $m/(c + v)$, ou seja, ao capital total investido. Ao capitalista importa a maior taxa de retorno em relação ao seu capital total, indiferente se este está aplicado em capital constante ou variável. Para o capitalista, ambos se amalgamam no preço de custo, que é a única conta que realmente importa para ele³⁴. A esse preço de custo ele acrescenta o lucro médio, formando-se assim o preço de produção pelo qual a mercadoria é vendida. O lucro médio é aquele correspondente a um capital de dada grandeza em conformidade com a taxa geral de lucro, a qual se forma a partir da compensação pela concorrência entre as taxas de lucro originalmente distintas em cada ramo da produção.

Por meio desse processo de formação do preço de produção, os capitalistas das diferentes esferas da produção resgatam os valores de capital consumidos na produção de suas

³⁴ “O lucro é a forma de mais-valor “invertida” pelo fetichismo, pois a força de trabalho aparece como parte do capital, e a relação entre “capital e trabalho”, portanto, aparece como relação das partes componentes do capital, como relação entre “capital e capital” (Grespan, 2019, p. 42).

mercadorias, mas não resgatam exatamente o mais-valor produzido em sua própria esfera de produção.

[...] quando um capitalista vende sua mercadoria a seu preço de produção, ele retira dinheiro em proporção à grandeza de valor do capital por ele consumido na produção e extrai lucro em proporção ao seu capital adiantado, como mera alíquota do capital social total. Seus preços de custo são específicos. O acréscimo de lucro a esse preço de custo independe de sua esfera particular de produção, pois constitui simplesmente a média percentual de capital adiantado (MARX, 2017, p. 193).

O processo de equalização da taxa de lucro inverte a relação entre mais-valor e capital, colocando como princípio não a quantidade de mais-valor que uma dada esfera pode produzir, mas a propriedade privada como princípio que passa a reger o maior ou menor montante de lucro que um dado capital pode obter.

Pela equalização, os capitais impõem uns aos outros uma espécie de desapropriação, pois os maiores criadores de mais-valor como que repassam, nos preços de produção, uma parte dela aos que não a criaram na mesma medida. [...] A distribuição, portanto, não obedece mais às proporções firmadas pelo trabalho, mas também às firmadas pela propriedade; é por estas últimas que os preços de produção se desviam dos valores e que os lucros apropriados diferem do mais-valor criado pelo capital individual (GRESPLAN, 2019, p. 51).

Isso revela mais um aspecto particular e específico da tributação no capitalismo. Quando um Estado tributa os lucros de uma empresa, a alíquota não recai sobre a massa de mais-valor gerada na sua esfera econômica, mas sobre a massa de lucro apropriada por ela, a qual relaciona-se indiretamente com o valor ali produzido, porém diretamente com a alíquota que aquele capital representa em relação ao capital social total.

O estabelecimento de uma taxa geral de lucro, e por meio desta, de um lucro médio correspondente a cada capital investido nas diversas esferas produtivas altera a própria relação entre a massa de lucro e a massa de mais-valor, não apenas entre as taxas³⁵. Trata-se de mais um obstáculo à atividade organizadora da sociedade que cada Estado capitalista se propõe a realizar, uma vez que a equalização inverte e oculta na superfície da sociedade os mecanismos que regem a produção e a formação de valor. “Com a transformação dos valores em preços de produção, subtrai-se da vista o próprio fundamento da determinação do valor” (MARX, 2017,

³⁵ “Ora, se o mais-valor e, por conseguinte, o lucro efetivamente gerado numa esfera particular da produção coincidem com o lucro contido no preço de venda da mercadoria, isso não é mais do que casualidade. Em geral, o lucro e o mais-valor, e não apenas suas taxas, são grandezas efetivamente distintas. Com um grau de exploração dado do trabalho, a massa de mais-valor produzida numa esfera particular da produção é mais importante para o lucro médio total do capital social – ou seja, para a classe capitalista em geral – do que diretamente para o capitalista no interior de cada ramo da produção” (MARX, 2017, pp. 201-2).

p. 202). A natureza e a origem do lucro ficam ocultas ao capitalista e ao trabalhador, mas também ao Estado e ao seu sistema tributário, condicionado pela expressão monetária do valor e da forma-preço de manifestação de valores e não-valores.

Toda a dificuldade provém do fato de que as mercadorias não se trocam simplesmente como *mercadorias*, mas como *produtos de capitais*, que requerem uma participação proporcional à sua grandeza na massa total do mais-valor, ou uma participação igual quando sua grandeza é igual (MARX, 2017, p. 209, grifos no original).

Enquanto produtos de capitais, as mercadorias são vendidas com objetivo de que cada capital investido na produção extraia o mesmo lucro de outro capital de mesma grandeza, ou seja, de maneira proporcional a sua grandeza. O que se busca é a venda de mercadorias que possam fornecer o lucro médio, o que leva à indiferença quanto à esfera da produção em que se investe o capital, assim como são indiferentes os valores de uso produzidos. “Nessa forma, o capital chega à consciência de si mesmo como uma *potência social* na qual cada capitalista se encontra proporcionalmente a sua participação no capital social total” (MARX, 2017, p. 230). Esse processo se efetiva pela constante migração do capital entre as diversas esferas, retirando-se das esferas de lucro menor e lançando-se às que geram lucros maiores.

[...] o capital engendra uma relação entre a oferta e a demanda de tal natureza que o lucro médio nas diversas esferas da produção torna-se o mesmo e, por conseguinte, os valores se transformam em preços de produção. O capital logra realizar essa equalização em maior ou menor grau quanto maior for o desenvolvimento capitalista num Estado-nação dado, isto é, quanto mais adequadas ao modo capitalista de produção se encontrem as condições do país em questão (MARX, 2017, p. 231).

Esse maior desenvolvimento da equalização em um Estado-nação é estimulado pela maior mobilidade do capital e pelo quanto mais rápido seja possível deslocar força de trabalho de um ponto ao outro. Com a liberdade de comércio, eliminação de monopólios não naturais, desenvolvimento do sistema de crédito e a subordinação das diversas esferas produtivas aos capitalistas, esse processo se consolida.

Do que foi dito resulta que cada capitalista, assim como o conjunto de todos os capitalistas de cada esfera da produção, se interessa pela exploração da classe trabalhadora inteira pelo capital e pelo grau dessa exploração não só por uma simpatia geral de classe, mas sim diretamente, por motivos econômicos, uma vez que, pressupondo como dadas todas as demais circunstâncias – entre elas, o valor da totalidade do capital constante adiantado –, a taxa média de lucro depende do grau de exploração do trabalho total pelo capital total (MARX, 2017, P. 232).

A concorrência, portanto, reafirma o laço sanguíneo último dos irmãos inimigos capitalistas, que consiste no impulso à acumulação pela máxima exploração da força de trabalho possível. Afinal, o grau de exploração do trabalho total pelo capital total é que definirá a taxa de lucro geral que dará o percentual da taxa de lucro médio que formará os preços de produção³⁶. Assim como a classe capitalista se interessa pela maior exploração do trabalho total pelo capital total, também o Estado tem suas receitas dependentes dessa relação, a qual é ocultada pela inversão realizada pelo processo de equalização.

Para evidenciar esse caráter monetário, indireto e exclusivo da tributação no capitalismo, e como está implicada na luta de classes tanto na distribuição do mais-valor quanto no pagamento do trabalho necessário, o que nos distancia da tese de Germer (2009), exemplificamos na **tabela 1** a tributação sobre lucros em uma sociedade formada por cinco esferas de produção de mesmo valor, mas com diferentes composições orgânicas. Supomos cinco capitais de valor total igual a 100. Seguindo o procedimento de Marx (2017, capítulo 9), somamos os valores do capital social global e chegamos a uma composição total de $370c + 130v$, sendo c o capital constante, e v o capital variável. Com uma taxa de mais-valor, m' , de 100%, ou seja, $m' = m/v = 1$, temos que o mais o mais-valor total produzido, m , é de 130. A taxa de lucro geral, é a relação m/C , sendo C o capital social total investido na produção, que se dá pela soma de $c + v$, no caso, $370 + 130 = 500$. Assim, a taxa de lucro geral calculada foi $130/500 = 26\%$. Para cada capital de 100, portanto, espera-se um lucro de 26 unidades monetárias. Esse é o valor a ser somado ao final de cada rotação do capital de 100, a qual consideramos ser única no exemplo. A carga tributária simulada é de 25% sobre a produção do período, somando, portanto, o montante de 32,5 unidades monetárias em relação a uma valorização de 130.

Tabela 1 – Relação tributo, lucro e mais-valor³⁷

Capitais	Mais-valor	capital constante consumido	Valor das mercadorias ($v + c + m$)	Preço de custo	Preço de produção	Taxa de lucro	Diferença entre o preço e o valor	Tributo sobre o lucro (25%)	Mais-valor - tributo	% do tributo sobre o mais-valor	
I	95c + 5v	5	10	20	15	41	26	21	6,5	-1,5	130%
II	80c + 20v	20	20	60	40	66	26	6	6,5	13,5	33%

³⁶ Por essa percepção não é nada espantoso que varejistas e atacadistas que vivem de suprir o mercado interno de um Estado-nação apoiem toda e qualquer medida que reduza o valor dos salários e, conseqüentemente, o poder de compra da classe trabalhadora. Ocorre que o lucro comercial nada mais é do que uma das partes na qual se decompõe o mais-valor, sendo, assim, dependente da exploração do trabalho total pelo capital total.

³⁷ Para exemplos e metodologias de cálculo com dados empíricos da taxa geral de lucro a partir da elaboração de Marx (2017) ver Maito (2016) e Roberts (2016, *Appendix 1*).

Capitais	Mais-valor	capital constante consumido	Valor das mercadorias (v + c + m)	Preço de custo	Preço de produção	Taxa de lucro	Diferença entre o preço e o valor	Tributo sobre o lucro (25%)	Mais-valor - tributo	% do tributo sobre o mais-valor	
III	70c + 30v	30	30	90	60	86	26	-4	6,5	23,5	22%
IV	65c + 35v	35	40	110	75	101	26	-9	6,5	28,5	19%
V	60c + 40v	40	50	130	90	116	26	-14	6,5	33,5	16%

Elaboração própria

De acordo com nosso exemplo, supondo toda a tributação sobre o lucro, o movimento de capitais que promove a recomposição da taxa média de lucro é o mesmo que permite a recomposição da carga tributária que atua indistintamente sobre o lucro apropriado em cada setor produtivo. O lucro líquido final para cada capitalista é igualmente de 19,5 nos cinco setores (isto é a taxa de lucro após o tributo: $26 - 6,5 = 19,5$). É possível observar no exemplo que o capital I, de maior composição orgânica, geralmente refletindo maior desenvolvimento tecnológico, não produz originalmente uma massa de mais valor suficiente para cobrir o seu tributo devido, o qual equivale a 130% do mais-valor produzido. É apenas por meio da recomposição pela taxa média de lucro, a qual eleva em 21 unidades monetárias o preço de produção em relação ao valor das mercadorias produzidas pelo capital I, que é possível a realização do tributo sobre o lucro na mesma alíquota que os demais capitais. Do valor pago de 6,5 unidades monetárias, 1,5 foi suprido por meio do processo de nivelamento da taxa de lucro. Assim, uma alíquota equânime sobre os lucros dos diferentes capitais dos diferentes setores depende da inversão provocada pela equalização da taxa de lucro, a qual precifica as mercadorias não enquanto valores, mas enquanto produtos de capitais. Por meio desse processo, os capitais com menores composições orgânicas subsidiam o pagamento de tributos dos capitais com maior composição orgânica.

Assim como a taxa média de lucro é a referência para a tomada de decisões dos capitalistas, ela o é para o Estado, uma vez que o que se recolhe é a parcela do lucro apropriada por cada capital proporcionalmente ao seu montante em relação ao capital social total, e não parcela do mais-valor produzido em cada esfera produtiva propriamente. Assim, do mesmo modo que cada capital de cada esfera particular da produção tem interesse na produtividade do trabalho social empregado pelo capital, o Estado também depende desse interesse, uma vez que ele depende da produtividade social total e da taxa geral de exploração.

A partir do caso típico do capitalismo desenvolvido, no qual ocorre a tendência à formação da taxa geral de lucro³⁸, analisamos também os casos em que o Estado pode tentar

³⁸ “A taxa geral de lucro [...] só existe constantemente como tendência, como movimento de equalização das taxas de lucro particulares” (MARX, 2017, p. 414).

atuar para (des)estimular o deslocamento de capitais ou ser um instrumento de compensação da impossibilidade de deslocamento por meio da tributação.

Supomos a situação em que a equalização das desigualdades seja obstaculizada pela baixa mobilidade do capital e pela ausência de liberdade plena de comércio, baixo desenvolvimento do sistema de crédito e deslocamento prejudicado da força de trabalho. Nessa situação que se assemelha aos cenários de acumulação primitiva ou de crises profundas, como as decorrentes de guerras, as mercadorias tendem a deixar de ser vendidas enquanto produtos de capitais, relacionando-se mais ao capital específico que a produziu que ao capital social total. Assim, supomos que elas sejam vendidas pelo seu valor. Portanto, cada capital agora apropriase do mais-valor produzido em sua própria esfera, não mais a sua cota proporcional à sua participação no capital social total. A partir dos dados da **tabela 1**, caso o Estado quisesse manter artificialmente a taxa média de lucro e evitar um desestímulo ao investimento de capital nos setores de maior composição orgânica, tendo apenas como instrumento a tributação sobre os lucros, ele poderia proceder como simulamos na **tabela 2**.

Tabela 2 – Tributação/subsídio sobre o lucro na situação em que mercadorias são vendidas por seus valores

Capitais	Mais-valor	Taxa média de lucro esperada	Mais-valor - taxa média de lucro	Subsídio /Tributação	Alíquota sobre o mais-valor
I	95c + 5v	5	26	-21	420%
II	80c + 20v	20	26	-6	30%
III	70c + 30v	30	26	4	-13%
IV	65c + 35v	35	26	9	-26%
V	60c + 40v	40	26	14	-35%

Elaboração própria

Nessa circunstância, para promover artificialmente o investimento inicial ou a manutenção de capitais nos setores de maior composição orgânica, o Estado procederia à tributação mais forte dos lucros dos setores com menor composição orgânica. Assim, o sistema tributário buscaria realizar o artificialmente o que a equalização promove naturalmente. Os capitais I e II, de maior composição orgânica, receberiam subsídios fiscais ao invés de serem tributados, nos valores de 21 e 6 unidades monetárias, os quais equivalem a 420% e 30% sobre o mais-valor produzido por cada um desses dois capitais, respectivamente. Por outro lado, o capital V, de menor composição orgânica, seria o que teria os seus lucros mais tributados em termos absolutos e relativos, com 14 unidades monetárias que representam 35% sobre o mais

valor produzido em sua esfera. Fica evidente também o oposto, nessa circunstância, caso o Estado tributasse igualmente os cinco capitais, nos valores de 6,5 unidades monetárias, dada a carga tributária total de 32,5, os capitais I e II incorreriam em prejuízos, sendo desestimulados a manter sua produção. Por outro lado, as taxas de lucro dos capitais III, IV, e V seriam maiores que a taxa média de lucro esperada. Por fim, numa situação ainda mais distorcida, caso o Estado decidisse reduzir a tributação do setor de menor composição orgânica, haveria um estímulo ao processo inverso àquele que a equalização promove, com o setor de menor composição orgânica absorvendo valores dos setores de composição orgânica mais alta. É importante salientar que na realidade de cada país esse processo ocorre de acordo com a composição política decorrente da dinâmica da luta de classes entre capital e trabalho e entre as frações do capital, já que a relação tributação/subsídio não será decidida por um tecnocrata apartado da dinâmica social que ele deve dar conta. A taxa geral de lucro só existe enquanto movimento das taxas de lucro particulares, formando-se a partir da concorrência entre os capitalistas que promovem o movimento da equalização. Na impossibilidade da maior liberdade desse movimento, que nunca é absolutamente pleno, o Estado pode momentaneamente estimular o deslocamento de capitais a partir da política tributária. Esse processo, entretanto, pode encontrar dificuldades, como a transferência para o preço das mercadorias que transferiria custos e reduziria o efeito tributário. Mas trata-se de um movimento que, como veremos no capítulo seguinte, ocorre historicamente³⁹, especialmente quando se deixa de considerar uma economia particular fechada do nosso exemplo e entra em cena a competição interestatal. Isso ocorre porque esse processo ocorre em momentos diferentes e em ritmos diferentes nos diferentes países, e sempre em países, em um número cada vez maior de Estado-nações.

A relação entre a equalização e a tributação também nos permite evidenciar a relação com a luta de classes quando consideramos a tendência à queda da taxa de lucro geral quando todos os setores da economia aumentam sua composição orgânica pelo aumento da força produtiva do trabalho no capitalismo. Dito de outro modo, uma massa maior de capital total é necessária para colocar em movimento a mesma quantidade de força de trabalho e absorver a mesma massa de mais-trabalho. Esse aumento da composição orgânica decorre da massa

³⁹ “Outra forma de pilhagem da pequena produção era constituída pelos impostos estatais. A partir de seus recursos fiscais, os Estados absolutistas encorajavam o desenvolvimento das manufaturas, concediam subvenções aos comerciantes que se tornavam industriais e aos nobres que se transformavam em fabricantes” (PREOBRAJENSKY, 1979, p. 97). A tributação, especialmente na forma do protecionismo, foi um mecanismo fundamental na acumulação primitiva e no desenvolvimento industrial de algumas economias capitalistas tardias, conforme será visto no próximo capítulo.

sempre crescente de meios de trabalho, maquinaria, capital fixo, que uma mesma massa de capital variável pode movimentar.

Com a queda progressiva do capital variável em relação ao capital constante, a produção capitalista gera uma composição orgânica cada vez mais alta do capital total, que tem como consequência imediata o fato de que a taxa do mais-valor, mantendo-se constante e inclusive aumentando o grau de exploração do trabalho, se expressa numa taxa geral de lucro sempre decrescente (MARX, 2017, p. 250).

Essa tendência é válida quando se considera a relação entre a taxa de lucro, $l = m/(c + v)$, e a composição orgânica, $c + v$. Logo, o crescimento relativo de c em relação a v , especialmente a partir da parte fixa que compõe c , ou o aumento da força produtiva social do trabalho, se expressa numa tendência progressiva à queda da taxa de lucro, uma vez que m é dependente diretamente do capital variável e do grau de exploração da força de trabalho. Portanto, essa lei tendencial é uma relação entre taxa de lucro e desenvolvimento progressivo da força produtiva do trabalho: “[...] quanto mais se desenvolve o modo de produção capitalista, uma quantidade cada vez maior de capital é requerida para ocupar a mesma força de trabalho” (MARX, 2017, p. 261). Isso não invalida o fato de que a taxa de lucro possa cair por outras razões. A queda da taxa de lucro pode ser contra-arrestada por diversas causas, Marx (2017) exemplifica, dentre outras: o aumento do grau de exploração do trabalho, a compressão do salário abaixo do seu valor, o barateamento dos elementos do capital constante, a superpopulação relativa, o comércio exterior e o aumento do capital acionário. Behring (2021) também relaciona o papel do Estado, em especial sobre o processo de rotação do capital, como uma das causas contra-arrestantes.

Analisemos o efeito de uma queda na taxa geral de lucro sobre a tributação, uma vez que nela está contida uma relação de disputa pelo montante de mais-valor a ser apropriado, já transformado pelo processo de equalização. Para tanto, na **tabela 3**, comparando duas situações, analisando o efeito do aumento da composição orgânica em 10% ($c/(c + v) \times 1,1$).

Tabela 3 – Efeitos da alteração da composição orgânica e da taxa geral de lucro sobre a tributação

		Situação A							
	Capitais	Mais-valor	capital constante consumido	Valor das mercadorias ($v + c + m$)	Preço de custo das mercadorias ($c + v$)	Preço das mercadorias	Taxa de lucro	Diferença entre o preço e o valor	Tributo sobre o lucro (25%)
I	$90c + 10v$	10	10	20	20	46	26	26	6,5
II	$85c + 15v$	15	20	60	35	61	26	1	6,5
III	$70c + 30v$	30	30	90	60	86	26	-4	6,5

IV	65c + 35v	35	40	110	75	101	26	-9	6,5
V	60c + 40v	40	50	130	90	116	26	-14	6,5
Situação B - aumento das composições orgânicas em 10%									
Capitais	Mais-valor	capital constante consumido	Valor das mercadorias (v + c + m)	Preço de custo das mercadorias (c + v)	Preço das mercadorias	Taxa de lucro	Diferença entre o preço e o valor	Tributo sobre o lucro (25%)	
I	99c + 1v	1	10	20	11	29,6	18,6	9,6	4,65
II	93,5c + 6,5v	6,5	25	45	31,5	50,1	18,6	5,1	4,65
III	77c + 23v	23	35	75	58	76,6	18,6	1,6	4,65
IV	71,5c + 28,5v	28,5	45	95	73,5	92,1	18,6	-2,9	4,65
V	66c + 34v	34	55	115	89	107,6	18,6	-7,4	4,65

Elaboração própria

No exemplo, consideramos que a carga tributária se mantém em 25% em relação a riqueza produzida durante o ano, uma vez que consideramos que este adquire toda a força de trabalho e os bens e serviços necessário dentro desta economia, portanto, a redução do preço das mercadorias, também reduz o montante, em valores monetários absolutos, correspondente à necessidade de financiamento do Estado. Vê-se que um aumento da composição orgânica dos cinco capitais em 10% provocou uma redução na taxa geral de lucro de 26% para 18,6%, assim, para cada capital aplicado de 100 unidades monetárias, por meio do processo de equalização, correspondeu-se uma apropriação pela taxa média de lucro de 26 unidades monetárias durante o período considerado. Com a tributação sobre a taxa de lucro mantida em 25%, o montante devido em tributos por cada capital variou de 6,5 para 4,65 unidades monetárias. Portanto, após os tributos, a taxa de lucro geral líquida reduziu-se de 19,5% na situação A para 13,95% na situação B, conforme evidenciamos na **tabela 4**.

Tabela 4 – Variação do lucro e da tributação em relação ao aumento da composição orgânica do capital

	Situação A	Situação B
Lucro	26,00	18,60
Tributação	6,50	4,65
Lucro após tributos	19,50	13,95

Elaboração própria

A taxa de lucro pode se recompor de diferentes formas ao longo do tempo, seja por mecanismos econômicos ou extraeconômicos, nos interessa aqui apenas o aspecto tributário e as consequências de sua utilização. Com a rentabilidade reduzida do capital, uma possibilidade

de recomposição é por meio da utilização do sistema tributário em favor da classe capitalista. Isso pode ocorrer pelo mecanismo de redução da tributação direta sobre os rendimentos do capital e pelo repasse à cesta de consumo do trabalhador ou da tributação direta da renda dos trabalhadores sem a correspondente compensação. A utilização pode tornar a tributação um instrumento de compressão do salário abaixo do seu valor, portanto de instrumentalização da superexploração da força de trabalho, ou da própria alteração do valor da força de trabalho, aumentando-se a parcela de mais-valor apropriada pelo capitalista. Já vimos que a força de trabalho contém um elemento histórico e moral na composição de seu valor, o que coloca as próprias “necessidades sociais” reguladas pela condição e o estágio da luta de classes entre capital e trabalho.

Observemos aqui, apenas de passagem, que as “necessidades sociais”, isto é, aquilo que regula o princípio da demanda, encontram-se essencialmente condicionadas pela relação das diversas classes entre si e por sua respectiva posição econômica, ou seja, em primeiro lugar, pela proporção entre o mais-valor total e o salário; em segundo lugar, pela proporção entre as diversas partes nas quais se decompõe o mais-valor (lucro, juros, renda fundiária, impostos etc.) (MARX, 2017, p. 216).

Portanto, com o desenvolvimento capitalista e o aumento da força produtiva do trabalho, que requer, tendencialmente, uma massa menor relativamente de capital variável para colocar em movimento uma maior massa de capital constante, a tributação passa a se tornar um importante elemento da luta de classes. Outra forma de se proceder à compensação da queda da taxa de lucro está na redução das despesas estatais com a gestão estatal da força de trabalho, na forma de políticas sociais, tendo em contrapartida a redução da tributação sobre o lucro e os ganhos de capital. Tal procedimento, como veremos no capítulo seguinte, passou a ser advogado globalmente com o desenvolvimento do neoliberalismo.

Seja pelo seu aspecto enquanto uma das partes na qual se decompõe o mais valor, seja pelo fato de poder atuar na proporção entre o mais-valor total e o salário, a tributação prolonga a alteração pela apropriação do valor produzido no processo de valorização, embora isso apareça embaçado pela forma como essas relações aparecem na superfície da sociedade capitalista. Não por acaso, em 1866, escrevia Marx (1985) que, embora nenhuma modificação na forma de tributação pudesse produzir alguma mudança importante nas relações entre capital e trabalho, era recomendável que os trabalhadores buscassem a total abolição dos impostos indiretos e a substituição geral por impostos diretos.

Porque os impostos indiretos aumentam os preços das mercadorias, os comerciantes acrescentam a esses preços não apenas o valor dos impostos indiretos, mas os juros e

o lucro sobre o capital adiantado em seu pagamento; porque os impostos indiretos ocultam de um indivíduo o que ele está pagando ao estado, ao passo que um imposto direto é indissfarçável, sem sofisticação e não pode ser confundido por pessoas de menor capacidade. A tributação direta estimula, portanto, cada indivíduo a controlar os poderes de governo, enquanto a tributação indireta destrói toda tendência ao autogoverno (MARX, 1985, p. 192).

A tributação direta estimula um comportamento mais proativo de cada indivíduo no controle do gasto público, e, portanto, na forma da condução dos interesses de classe pelo Estado. Já a tributação indireta obscurece ainda mais o caráter já nebuloso da tributação no capitalismo, tendendo a favorecer que interesses de classes sejam impostos a maioria dos indivíduos para o favorecimento de uma minoria. “A consequência é que a tributação direta serve de incitação para controlar os que governam, já os impostos indiretos destroem qualquer tendência de autogoverno” (SALVADOR, 2018, p. 101-2). Exemplares são as isenções e subsídios dados ao capital ou a resistência à sua tributação sob a justificativa de que isso reduz a possibilidade de geração de empregos pela contração dos investimentos. Dada “a coerção muda exercida pelas relações econômicas” (MARX, 2013), muitas vezes os trabalhadores podem vir a apoiar ou rejeitar medidas que segundo essa justificativa poderiam afetar o mercado de trabalho ou aumentar o custo de bens e serviços. Não necessariamente esse processo depende exclusivamente da manipulação dos interesses dos trabalhadores pelos aparelhos ideológicos da classe capitalista, mas a própria forma como as relações sociais manifestam-se no capitalismo estimula essa percepção, conforme passagem já citada de Antunes (2018), trata-se de uma realidade em que o vivido visível e percebido se encontra destituído de sua verdade, sendo o processo de equalização um dos fatores dessa inversão e fetichização da realidade.

A relação entre sistema tributário e classes sociais leva O'Connor (2009) a afirmar que os sistemas tributários são simplesmente formas particulares de sistemas de classes e, assim, toda mudança importante no balanço de forças entre classes e forças políticas seria registrada na estrutura tributária. Concordamos com essa definição enquanto um aspecto do sistema tributário moderno, mas ainda incompleta, uma vez que o sistema tributário também é determinado por outros fatores e muitas de suas mudanças podem ocorrer passivamente, conforme demonstra o desenvolvimento do sistema tributário em cada lugar. Além disso, não necessariamente alterações na estrutura de classes podem representar diretamente alterações no balanço de forças, mas também representam respostas do Estado a crises ou mudanças no padrão de acumulação. Para atender aos interesses reprodutivos do próprio capital, o Estado pode contraditoriamente agir aparentemente contra o interesse da classe capitalista ou de alguma fração sua em um primeiro momento. Além disso, as condições de possibilidade dos

sistemas tributários se complexificam quando as relações capitalistas avançam internacionalmente, e a formação do preço de produção passa a depender da composição da taxa de lucro médio pela transferência de capitais entre países. Logo, para além das relações entre as classes sociais no país, o sistema tributário passa a ter que responder à posição que um Estado-nação passa a ocupar no quadro do mercado mundial, com sua política fiscal passando a ser afetada por pressões geopolíticas e pelo fluxo de capital internacional. E, por fim, alterações na estrutura tributária apresentam um passo diferente em relação a cada momento da luta de classes, distendendo mais no tempo os conflitos entre as classes, sem necessariamente dar respostas imediatas às lutas sociais. Feitas essas ressalvas, O'Connor (2009) toca em pontos relevantes sobre o caráter de classe que adquire a tributação no capitalismo, os quais nos auxiliam a compreender a questão inicial do capítulo sobre o porquê da tributação da renda tomar tanta importância com o desenvolvimento capitalista, acompanhada pela tributação indireta sobre a venda de mercadorias.

O'Connor (2009) salienta o caráter ideológico das justificativas apresentadas para defender o que ele considera uma forma de exploração tributária do trabalho pelo capital. Essa ideologia tributária é baseada em três conceitos gerais: “a velha ideia de *incentivo* e as novas ideias da *habilidade de pagar e igualdade de tratamento para iguais*” (O'CONNOR, 2009, p. 204, destaques no original). A ideia de incentivo se baseia na ideia de que se os lucros forem tributados em excesso, serão reduzidos os incentivos ao investimento e cairá a produção e o emprego. A doutrina da capacidade de pagamento sustenta que cada cidadão, indistintamente, capitalista ou trabalhador, deve pagar tributos de acordo com sua renda pessoal. Por fim, a ideia de tratamento de iguais igualmente pelo sistema tributário é de muito difícil aplicação em uma sociedade fundada na desigualdade⁴⁰. O caráter ilusório da realização da justiça fiscal pela mera doutrina da capacidade de pagamento pela renda fica esclarecida na seguinte passagem:

Além disso, o uso da renda, não da riqueza, como medida de capacidade de pagar discrimina claramente contra os trabalhadores e a favor do capital. Em nenhum lugar do mundo capitalista os ganhos de capital não realizados são tributados, embora aumentem significativamente a capacidade de um indivíduo de pagar impostos (O'CONNOR, 2009, p. 205)

E não é por falta de possibilidade, já que essa riqueza, independente da sua forma tangível, é passível de precificação e expressão em forma monetária, especialmente a partir da

⁴⁰ “Existem proprietários e não proprietários, capitalistas monopolistas e capitalistas competitivos, trabalhadores organizados e trabalhadores não organizados, grupos sociais opressores e minorias oprimidas, ricos e pobres, e assim por diante. Assim, um sistema tributário que trata “iguais” apenas reforça as desigualdades existentes” (O'CONNOR, 2009, p. 205).

cada vez maior extensão do capital portador de juros e do capital fictício enquanto componentes da riqueza líquida dos indivíduos mais ricos em cada país e no mundo.

Quando se considera o mecanismo da equalização, não é surpreendente porque há uma preferência, justificada ideologicamente, pela tributação sobre a renda, não sobre a riqueza. Conforme vimos, com o processo de equalização e a formação da taxa média de lucro, a propriedade privada assume um caráter central na distribuição da riqueza no capitalismo, com a transferência de valor nivelando os ganhos sobre os capitais de modo que cada capital obtenha como resultado de sua aplicação não o montante diretamente de valor diretamente produzido, mas aquele relativo à proporção do seu capital enquanto *cota do capital social total*. Ao mesmo passo, a tributação sobre a propriedade assume um caráter cada vez menos relevante com o desenvolvimento capitalista. Ou seja, os sistemas tributários modernos, de maneira geral, passam a agir no sentido contrário de qualquer ideologia que advogue a habilidade de pagar ou o tratamento igual para iguais, eles passam a refletir a própria relação entre propriedade privada e apropriação do valor específica do capitalismo desenvolvido. Portanto, mesmo que se tributem os lucros a uma mesma alíquota, há uma diferença objetiva com o avanço da concentração e centralização de capitais derivada do fato de que massas de lucro cada vez maiores são absorvidas por um número cada vez menor de proprietários de capital. Isso não é exclusivo do capitalismo de países menos desenvolvidos ou com estruturas tributárias consideradas mais regressivas, trata-se de uma tendência geral que pode ser observada na **tabela 5**, em que levantamos dados tributários agrupados por base de incidência em 2018.

Tabela 5 – Estrutura tributária de grupos de países por base de incidência em 2018

Receita	Renda (A)	Propriedade (B)	Consumo (C)	Diretos (A+B)	Indiretos (C)	Outros
Países membros da OCDE (1)	44,67	5,61	49,28	50,28	49,28	0,47
África (2)	38,04	1,54	59,45	39,58	59,45	1,04
América do Norte (3)	56,36	11,95	31,64	68,31	31,64	0,05
América Latina e Caribe (4)	28,51	3,87	66,40	32,38	66,4	1,23
Ásia (5)	44,71	5,01	47,44	49,72	47,44	2,84
Europa (6)	43,77	4,41	51,46	48,18	51,46	0,35
Oceania (7)	40,44	2,6	56,96	43,04	56,96	0
Mundo	41,97	4,90	52,23	46,87	52,23	0,92

Fonte: OCDE.

Elaboração própria.

Notas: (1) Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, Coreia do Sul, Costa Rica, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Suíça, Turquia

(2) África do Sul, Botsuana, Burkina Faso, Cabo Verde, Camarões, Chade, Congo, Costa do Marfim, Egito, Essuatíni, Gana, Guiné Equatorial, Lesoto, Madagascar, Malawi, Mali, Marrocos, Maurítânia, Níger, Nigéria, Quênia, República do Congo, Ruanda, Seicheles, Senegal, Togo, Tunísia, Uganda

(3) Canadá, Estados Unidos

(4) Argentina, Bahamas, Barbados, Belize, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, El Salvador, Equador, Guatemala, Guiana, Honduras, Jamaica, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana, Trinidad e Tobago, Uruguai

(5) Butão, Casaquistão, Coreia do Sul, Filipinas, Indonésia, Israel, Japão, Malásia, Mongólia, Singapura, Tailândia, Turquia

(6) Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Dinamarca, Eslováquia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Itália, Letônia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Polônia, Portugal, República Tcheca, Suécia, Suíça, Reino Unido

(7) Austrália, Fiji, Ilhas Cook, Ilhas Salomão, Nauru, Nova Zelândia, Papua Nova Guiné, Samoa, Vanuatu

Os dados completos que serviram de base para os cálculos das médias encontram-se no anexo I.

Não vamos, neste momento, adentrar nos pormenores das diferenças gerais existentes, nem levar em conta o agrupamento arbitrário de países, que leva em conta apenas a filiação à OCDE e a geografia continental, sem ponderações sobre o tamanho e o grau de desenvolvimento das diferentes economias nacionais. A classificação pelos grupos de renda, propriedade e consumo segue a elaborada por Salvador (2010, p. 212-214) e está exposta no quadro 1 da introdução⁴¹. Para este momento, nos interessa apenas observar em linhas gerais a estrutura tributária de um conjunto de 107 países e destacar a questão da tributação sobre a propriedade, tendo em vista o desenvolvimento acima explicado da centralidade da propriedade na apropriação da riqueza no capitalismo em relação ao montante de valor produzido por cada capital. Todos os dados utilizados para os cálculos da tabela e os eventualmente mencionados foram retirados da base dados da OCDE.

De maneira geral, a tributação indireta prevalece, puxada especialmente pelos países da África e da América Latina e Caribe. É possível observar como a maior proeminência da tributação direta recai sobre a renda (41,97%), enquanto a maior de incidência é o consumo (52,23%), quando olhamos para a média mundial. A tributação sobre a propriedade apresenta um percentual baixo em relação à arrecadação total na média mundial, de apenas 4,90%, mas com variações relevantes. A média da tributação sobre a propriedade nos Estados Unidos e no Canadá (América do Norte, 11,95%) em relação à totalidade da arrecadação é maior que o dobro da média dos países da OCDE, a qual é de 5,5%, e que é mais que o triplo daquela identificada nos países africanos, 1,45%. A tendência geral aponta, portanto, para a correção da

⁴¹ Uma análise mais detida explicitaria as diferenças qualitativas dentro de cada base de incidência e dentro de cada agrupamento de países. Por exemplo, as contribuições para a seguridade social dos empregadores representam 33,49% dos tributos sobre o consumo na Europa, enquanto são apenas 8,88% desse grupo de tributos nos países da África, o que por conseguinte, apresenta diferenças substantivas na sua destinação, já que são tributos vinculados e que têm efeitos diferentes para os trabalhadores. Em relação às diferenças qualitativas dentro dos grupos de países, enquanto na Oceania a Austrália tem uma carga tributária composta por 69,7% de tributos diretos, Vanuatu tem 96,9% de tributos indiretos. Os dados citados, informamos novamente, encontram-se no Anexo I do presente trabalho.

avaliação de O'Connor (2009), de que, no capitalismo, há uma maior proeminência do uso da renda, não da riqueza, como medida de capacidade de pagar, a qual leva a uma discriminação do trabalho em relação ao capital. Essa análise fica mais evidente quando avaliamos o argumento de que quase em nenhum lugar do mundo capitalista os ganhos de capital não realizados são tributados.

A partir da base de dados da OCDE, analisamos a tributação sobre a riqueza e verificamos que, de 107 países, apenas 30 em algum momento utilizaram esse mecanismo tributário no período de 1990 a 2018, e somente 8 países mantiveram essa forma de tributação por todo o período de 29 anos, conforme a **tabela 6**. Segundo Carvalho Jr. e Passos (2018), o imposto sobre a riqueza é normalmente calculado sobre o valor líquido do patrimônio, tendo uma base de cálculo bem mais ampla que os impostos recorrentes sobre a propriedade, os quais incidem sobre o valor bruto de um bem específico, sem deduzir dívidas ou levar em conta os demais bens possuídos pelo contribuinte pessoa física ou jurídica.

A base de cálculo do imposto é bastante abrangente, e ele geralmente incide sobre o patrimônio acumulado em ações, depósitos bancários e poupança, seguros, investimentos em ativos reais e empresas de capital fechado, títulos financeiros, imóveis urbanos e rurais, automóveis, dentre outros (CARVALHO JR.; PASSOS, 2018, p. 476)

Em síntese, calcula-se a diferença entre a soma dos ativos reais – AR, convertidos em moeda, e ativos financeiros – AF e subtrai-se o valor do passivo – P, que são as obrigações financeiras a saldar do contribuinte. Por meio desse cálculo, obtêm-se o patrimônio líquido – PL do indivíduo ou corporação. Logo, $PL = AR + AF - P$ é a base de incidência do tributo sobre a riqueza líquida do contribuinte. Trata-se, portanto, de uma forma de tributação que vai ao cerne no fator que define ao direito individual de cada possuidor de capital ao montante de valor correspondente ao seu bem enquanto cotista do capital social total, uma vez que capta os valores acumulados baseados nos fluxos de rendas esperados e na capacidade de concentração e centralização de capitais. Carvalho Jr. e Passos (2018) destacam o fato de que um imposto abrangente sobre a riqueza teria um efeito distributivo sobre a transferência intergeracional de riqueza mais forte que o imposto de renda, uma vez que a riqueza é mais concentrada que a renda. Além disso, os autores avaliam que “a tributação exclusiva da riqueza líquida de pessoas físicas é o modelo que gera menos impactos negativos sobre a atividade econômica e tem maior potencial redistributivo” (CARVALHO JR.; PASSOS, 2018, p. 480). Impostos com essas características foram abolidos em diversos países europeus ao longo das décadas de 1990 e 2000. Dado o caráter de classe que assumem os diferentes Estados capitalistas, com suas mais

diversas particularidades, não é surpreendente que essa forma de tributação seja tão rara e, quando ocorre, seja em valores relativos baixos. Na **tabela 6** estão expostos dados sobre a tributação da riqueza líquida, onde escolhemos expor os dados disponíveis de todos os anos pelo fato de que há mudanças em diferentes momentos, seja de introdução, mudança ou de encerramento desta forma de tributação nos poucos países do mundo que a adotaram nos últimos trinta anos. É possível observar que apenas Liechtenstein, cujos dados disponíveis na base de dados consultada começam em 1998, chegou a ter a tributação da riqueza líquida em montantes que ultrapassaram um décimo da arrecadação total. Junto com Luxemburgo, o país de pouco menos de 40.000 habitantes é um dos dois que chega a ver a receita da tributação sobre a riqueza líquida ultrapassar 2% do PIB em termos de arrecadação. Outra semelhança entre os dois países é que essa tributação recai apenas sobre os ganhos de corporações, pessoas jurídicas, o que nos leva a uma terceira coincidência levantada por Gabriel Zucman (2015). Segundo a pesquisa do autor, ambos países estariam na rota da evasão fiscal mundial, sendo importantes atores na ocultação de importantes somas do que ele chama de “a riqueza escondida das nações”. Liechtenstein por meio de fundações domiciliadas em seu território, Luxemburgo por meio de fundos mútuos e toda uma atividade de assessoria e proteção aos investidores que utilizem o país como sede de portfólio de ativos financeiros. Até que ponto essa forma de taxação da riqueza líquida nesses países é mais uma comissão do que efetivamente uma tributação direta progressiva sobre a riqueza líquida acumulada é uma hipótese a ser avaliada que foge do escopo do presente trabalho, mas a seguinte passagem de Zucman (2015) é sugestiva:

Em alguns microestados, a maior parte da receita do governo deriva de taxas cobradas sobre a incorporação de empresas de fachada, fundos fiduciários e acordos semelhantes. Graças ao sigilo financeiro, outros conseguem atrair atividades reais - como escritórios de bancos, firmas de auditoria e escritórios de advocacia - gerando empregos, lucros e impostos às custas de seus vizinhos (ZUCMAN, 2015, p. 75).

Não por acaso, Liechtenstein aparece em primeiro lugar na lista de PIB per capita por PPP da Agência Central de Inteligência – CIA⁴², e Luxemburgo em quarto lugar. O que os dados plasmados pela particularidade e pelo papel que esses países cumprem na divisão internacional do trabalho e no sistema fiscal e financeiro internacional nos auxiliam a perceber é como é raríssima a efetiva utilização da tributação sobre a riqueza líquida com finalidades progressivas, uma vez que é uma forma de tributar que vai atingir um fundamento da relação

⁴² <https://www.cia.gov/the-world-factbook/field/real-gdp-per-capita/country-comparison>

capital, a qual assume um caráter centrado na propriedade, na forma em que cada capital se apropria do valor em proporção à sua cota relativa ao capital global da sociedade, onde o que importa cada vez mais é o processo de capitalização da renda futura na forma do capital financeiro, conforme veremos a frente ao analisarmos a forma do capital portador de juros e do capital fictício.

Tabela 6 – Tributos recorrentes sobre a riqueza líquida – 1990 a 2018 – países selecionados

Ano	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
DEU	1,4	1,2	1,1	1	1	1	1,1	0,6	0,1	0,1	0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,1	0,1	0,1	0,1	0	0	0	0	
ARG	2,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,6	1,3	0,8	1,3	1	1,8	1,4	0,9	1,9	1,5	1,3	1,2	1,1	1,1	1,1	0,9	0,9	1	1	1	0,8	0,7	0,4	
AUT	1,2	1,2	1,2	1,1	0,1	0,1	0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
BEL	0	0	0	0	0	0	0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	0,3	0,4	0,4	0,6	0,5	0,5
CAN	0,8	0,7	0,9	0,9	1	1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	0,9	0,8	0,7	0,8	0,7	0,7	0,6	0,4	0,4	0,3	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
COL	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3,1	2,7	0,8	0,8	0,7	1,4	3,5	2,1	2	3,6	3,2	3	2,8	3,3	2,7	2,2	0,3
DNK	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
SLV	3	3,4	2,9	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ECU	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1
SVN	..	..	..	..	..	0	0	0	0,3	0,1	0,1	0,2	0,1	0	0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ESP	0,6	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,7	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5	0,6	0,6	0,8	0,2	0,2	0,2	0,4	0,6	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
FIN	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FRA	0,6	0,6	1,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,3	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,5	0,5	0,5	0,2
GRC	0	0	0	0	0	1,5	1,7	1,7	1,6	1,6	1,5	1,5	1,4	1,5	1,6	1,7	1,7	1,6	1,6	1,8	1,8	1,8	1,8	1,7	1,6	1,7	1,7	1,7	1,6
HND	0	0	0	2,1	0,8	0,6	0,8	1,2	0,8	0,6	0,4	0,2	0	0	0,5	0,4	0,4	0,3	0,5	0,3	0,7	0,5	0,4	0,3	0,5	0,4	0,3	0,3	0,2
HUN	..	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1,3	1,3	1,2	1,1	1,1	1	0,4	0,4	0,3
IRL	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1,3	0,3	0	0	0	0
ISL	2,1	2,4	2,4	2,7	2,3	2,3	2,1	2,2	1,9	1,8	2	2,2	2,1	0,9	1	0,7	0	0	0	0	0,7	1,1	1,5	1,3	1,4	0,1	0	0	0
ITA	0	0	0	0,8	0,9	1,2	1	0,8	0,5	0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,3	0,8	0,1	0,4	0,1	0	0,1	0,1	0
LIE	..	..	..	..	..	..	..	..	12,8	11,9	10,7	10,2	10,5	11	10,8	10,9	10,6	9	8,7	8,6	7,5	7,8	5	4,1	0,6	0,2	..	..	..
LUX	4,7	4,2	4,5	5,2	5,4	4,9	5,4	5,6	6,1	6,9	7,4	6,9	5,8	5,3	5,5	6,2	6,6	6,5	5,2	5,1	5,5	5,4	5,3	5,5	5,8	6,8	7	7,1	7,1
MNG	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	0,6	0,6	0,5	0,8	0,6	0,5	0,6	1	1,1	1,3	1,6	1,6	1,3
NIC	..	2,6	0,2	0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
NOR	1,7	1,7	1,7	1,4	1,5	1,5	1,5	1,4	1,2	1,2	1,2	1,2	1,3	1,3	1,3	1,3	1,2	1,3	1,3	1,3	1,2	1,2	1,3	1,3	1,4	1,2	1,4	1,5	1,4
NLD	0,5	0,6	0,5	0,6	0,6	0,6	0,5	0,6	0,5	0,5	0,5	0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PER	7,7	5	3,1	2,6	0,6	0,2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DOM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,6	0,9	1	1	1,7	2,5	2,4	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8
SWE	0,4	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,6	0,6	0,6	0,8	0,7	0,6	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHE	4	3,8	3,8	3,9	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2	4,5	4,1	4,5	4,5	4,6	4,6	4,4	4,5	4,6	4,4	4,4	4,3	4,2	4,1	4,3	4,4	4,4	4,7	4,7	4,7
URY	3,9	2,6	3,4	3	3,1	2,9	2,9	3,6	2,9	2,6	2,8	2,6	3,6	4,4	4,2	4,7	4	3,8	4,1	4,6	4,1	3,9	3,8	3,6	3,8	3,7	3,8	3,5	3,3

Fonte: OCDE.

Elaboração própria.

Nos países selecionados que mantiveram essa forma de tributação de 1990 a 2018, a receita do tributo em relação ao PIB ultrapassou 1% em apenas dois, conforme a **tabela 7**.

Tabela 7 – Tributação da riqueza líquida – países selecionados – média 1990-2018.

País	Receita/Arrecadação total (%)	Receita/PIB (%)
Argentina	1,02	0,24
Canadá	0,61	0,21
Espanha	0,51	0,17
França	0,43	0,19
Luxemburgo	5,82	2,13
Noruega	1,36	0,55
Suíça	4,32	1,14
Uruguai	3,56	0,88

Fonte: OCDE.
Elaboração própria.

Uma ressalva deve ser feita em relação ao Uruguai, que desde 2004 apresenta arrecadação proveniente da tributação da riqueza líquida acima de 1% do PIB. De maneira geral, os dados demonstram como a riqueza, o capital acumulado, é muito pouco tributado pelo mundo, sendo a propriedade responsável por apenas 4,90 % em média da arrecadação total dos países analisados, e a tributação da riqueza líquida por percentuais ainda menos relevantes, em um grupo pequeno de países. Os dados evidenciam como uma tributação direta sobre o ganho de riqueza é insipiente no mundo, expressando monetariamente a dificuldade de se tributar o processo concentração e centralização de capital.

Esse primeiro esclarecimento empírico sobre a tributação por base de incidência, nos permite avançar para definir o tributo como, inicialmente, uma subforma do mais-valor, como um mecanismo de extração de parte do mais-valor produzido pelo despotismo estatal. Portanto, um mecanismo que não pode contrariar a meta objetiva e maior do modo de produção capitalista: a acumulação. O tributo também pode, conforme demonstrado anteriormente, compor-se de parte do trabalho necessário a partir da tributação sobre o salário e sobre a cesta de consumo do trabalhador, de acordo com o estado da luta de classes e da necessidade de recomposição da taxa de lucro pelo capital.

Assim como as outras formas de manifestação e distribuição do mais-valor (lucro, juros e renda da terra), o tributo é mediado pelo processo de nivelamento da taxa de lucro, ao mesmo tempo em que pode atuar sobre a taxa e sobre o nivelamento. Portanto, embora o que seja apropriado pelo fundo público é valor, a forma da apropriação ocorre a partir da forma-preço,

o que configura distorções inerentes a essa forma abstrata de produção da riqueza mediada pelo valor e pelo dinheiro. O tributo é um fenômeno que se localiza imediatamente na esfera da circulação, da repartição e distribuição do mais-valor produzido, entretanto, conforme Marx (2011) demonstrou, produção, distribuição troca e consumo são membros de uma totalidade, diferenças dentro de uma unidade.

Sendo necessária a tributação, o Estado pode e deve escolher entre várias formas de tributação e combinações delas. Isso implica que, em termos do par metodológico de necessidade e contingência, a necessidade a esse respeito (finanças, tributação) assume uma forma contingente. Esta forma é determinada pela promoção do Estado das condições para a acumulação de capital, conforme articulado com seus requisitos de legitimação. As formas particulares de tributação resultam em uma distribuição particular de renda (distorcida) e em uma distribuição específica de riqueza (ainda mais distorcida) (REUTEN, 2019, p. 387).

Logo, a análise do tributo e dos sistemas tributários não pode ser apartada das relações de produção, uma vez que esses diferentes momentos configuram um todo orgânico, em que cada momento influencia o outro. A produção, embora seja de onde o processo sempre recomeça e se sobreponha sobre os outros momentos, também é determinada pelos outros momentos, e isso foi demonstrado nos efeitos da tributação e dos subsídios sobre o nivelamento da taxa de lucro. Portanto, o tributo determina-se a partir da produção mas também influi sobre ela, como momento do processo total da produção e reprodução do capital. Essas condições de promoção da acumulação capitalista também envolvem as condições objetivas dadas pela necessidade de legitimação, ou seja, de condições políticas e sociais que emergem a partir da luta de classes e que irão influir sobre a forma particular de intervenção estatal na distribuição da renda e da riqueza. Reuten (2019) chama atenção para o fato de que a tributação é uma forma de anulação da propriedade privada, o que gera um conflito fundamental na ordem capitalista que não pode ser superado, mas apenas moderado. O grau deste conflito é determinado pela carga tributária e pelas bases de incidência que definirão os limites da tributação viável num dado momento. O Estado, tendo a tributação como um dos seus instrumentos fundamentais, deve estar sempre ciente da necessidade de promoção da acumulação de capital, a qual pode ser justificada ideologicamente como “crescimento econômico” que seria positivo para todos e do “interesse geral”⁴³. A base da tributação está fundada, portanto, na acumulação do capital e na função do Estado em sua promoção.

⁴³ “Desta forma, o Estado pelo menos apresenta isso como um objetivo independente, mesmo que a base tributária possa ser sua principal preocupação. Na verdade, não importa em que ordem o próprio Estado apresenta isso na prática. Qualquer que seja a ordem, o estado deve buscar a legitimação no cumprimento dos atores não apenas

1.5. Capital portador de juros, capital fictício e fundo público

Como última etapa necessária na definição do tributo moderno, é necessário compreender a sua relação com as formas do capital portador de juros e do capital fictício, afinal, junto com a concorrência no mercado mundial, o sistema de crédito soma para construir a atmosfera vital do modo de produção capitalista (MARX, 2017).

As formas do capital portador de juros e do capital fictício colocam uma demanda fundamental por tributação a partir da disputa entre as classes sociais pelo direcionamento do fundo público. Salvador (2018) considera que o capital portador de juros e o capital fictício guardam relações estreitas com financiamento público, sendo fundamental a análise da dicotomia entre “[...] forma de financiamento do Estado e sobre quem recai o peso do sistema tributário na acumulação do capital sobre o regime de financeirização” (SALVADOR, 2018, p. 108). Portanto, analisaremos essas categorias típicas do sistema de crédito capitalista.

De acordo com Marx (2017), o capital portador de juros tem origem na qualidade do dinheiro como mercadoria, o qual entra no ciclo de valorização como adiantamento e valoriza-se por meio de juros pagos pelo capitalista funcionante que o emprega no processo de produção. Portanto, é a pretensão do uso como capital que torna o dinheiro um capital-dinheiro inicialmente. Uma mesma soma de dinheiro é adiantada duas vezes, primeiro pelo proprietário do dinheiro como capital portador de juros, depois pelo capitalista prestatário/funcionante, que pela aplicação no processo produtivo e exploração da força de trabalho, consegue extrair e se apropriar do mais-valor na forma de lucro, mediante o qual parte retorna ao primeiro capitalista na forma de juros. Para o proprietário do capital portador de juros o movimento de valorização aparece como D-D’, dinheiro que gera dinheiro: “É no capital portador de juros que a relação capitalista assume sua forma mais exterior e mais fetichista. Aqui deparamos com D-D’, dinheiro que engendra mais dinheiro, valor que valoriza a si mesmo, sem o processo mediador entre os dois extremos.” (MARX, 2017, p. 441). O capital se apresenta como tal de maneira absurda, como um valor que valoriza a si mesmo diretamente, sem mediação da relação social de produção e de circulação, o lucro aparece aqui como produto de uma mera coisa. A propriedade do capital-dinheiro coloca no centro do poder o seu detentor, o qual tem o direito de exigir para si uma parcela do mais-valor criado no processo produtivo. A relação social consuma-se como uma relação da coisa dinheiro consigo mesma.

para a concessão e manutenção dos direitos legais (6§5-6§6), mas também, concomitantemente, para promover as condições para o crescimento econômico” (REUTEN, 2019, p. 337).

No capital portador de juros, portanto, produz-se em toda sua pureza esse fetiche automático do valor que se valoriza a si mesmo, do dinheiro que gera dinheiro, mas que, ao assumir essa forma, não traz mais nenhuma cicatriz de seu nascimento. [...] Assim, criar valor torna-se uma qualidade do dinheiro tanto quanto dar peras é uma qualidade da pereira (MARX, 2017, p. 442).

Os juros passam a aparecer como o fruto natural do capital, assim como o lucro, enquanto ganho empresarial, aparece como forma necessária e natural do capital investido na produção. Mas na forma juros fica completa a forma fetichista do capital, uma vez que “em D-D’, temos a forma mais sem conceito do capital, a inversão e a coisificação das relações de produção elevadas à máxima potência” (MARX, 2017, p. 442). O movimento do capital é abreviado, deixando de lado o processo intermediário, o resultado do processo de produção capitalista aparece apartado do processo mesmo, como se tivesse uma existência independente.

Ao mesmo tempo em que oculta o processo de produção que tem por base a exploração do trabalho pelo capital, essa abreviação revela o caráter verdadeiro do sentido da produção capitalista, que é D-D’. O capital portador de juros executa esse processo por meio de sua existência constante como dinheiro, o qual, como já vimos, tem a capacidade de apagar todos elementos sensíveis da riqueza socialmente produzida, nele tudo se apaga e tudo se revela de modo simultâneo, apagam-se os valores de usos e as diferenças dos capitais investidos nos vários da produção, porém revela-se a finalidade tautológica da acumulação capitalista: dinheiro que que valoriza dinheiro, valor que valoriza valor, mais dinheiro para fazer mais dinheiro.

Enquanto parte em que subdivide o mais-valor, os juros encontram limites qualitativos no mais-trabalho, o qual depende do grau de desenvolvimento das forças produtivas e da população, o que limita o número de jornadas de trabalhos disponíveis. “Em contrapartida, se o mais-valor é concebido sob a forma sem conceito dos juros, o limite é apenas quantitativo e desafia toda a fantasia” (MARX, 2017, p. 449). Sob a forma do capital portador de juros é consumada a ideia de que o dinheiro tem a qualidade inata de criar mais-valor em progressão geométrica, como algo que lhe pertence e lhe corresponde como dinheiro. Essa inversão que o fetiche do capital portador de juros gera fica mais clara quando observamos que qualquer rendimento em dinheiro apareça como juros de algum capital, seja ele proveniente de capital ou não. Assim, “o capital portador de juros faz com que toda soma de valor apareça como capital, desde que não seja desembolsada como renda; a saber, como montante principal em oposição aos juros possíveis ou reais que ele pode render” (MARX, 2017, p. 522). A mera propriedade de um numerário confere ao seu proprietário uma certa quantia ideal de juros.

Portanto, basta que não seja gasto como renda que o dinheiro já é capital⁴⁴, basta existir como capital monetário para que o capital se multiplique⁴⁵. O capital portador de juros é a “[...] matriz de todas as formas insanas de capital, o que explica, por exemplo, que as dívidas possam parecer como mercadorias na concepção do banqueiro” (MARX, 2017, p. 523). A concepção do banqueiro e dos diferentes agentes sobre o caráter da dívida, ou dos juros, para uns renda, para outros fardo, torna-se um dos fatores que influenciam a relação não apenas entre as diferentes classes sociais, mas entre as frações do capital. Essas relações influenciam o sentido do Estado e da tributação em um país, quando do papel cada vez mais central que o Estado-nação passa a ocupar na reprodução capitalista.

O capital portador de juros, na insanidade posta por ele, assume o caráter de ter um valor de uso que, como vimos, pertence originalmente à força de trabalho, qual seja, a propriedade de gerar valor. A coisa capital torna-se ela própria a fonte e o parâmetro da produção da riqueza na forma do capital portador de juros. Assim, até mesmo o salário é concebido como juros, sendo a força de trabalho o capital que o gera.

A insanidade da concepção capitalista atinge aqui seu ponto culminante: em vez de explicar a valorização do capital pela exploração da força de trabalho, procede-se do modo inverso, elucidando a produtividade da força pela circunstância de que a própria força de trabalho é essa coisa mística que se chama capital portador de juros (MARX, 2017, p. 523).

O capital portador de juros torna-se a medida da produtividade, passando a própria força de trabalho a ser medida por sua matriz. Isso é evidenciado pela noção de custo de oportunidade utilizada pelas finanças corporativas e a chamada gestão baseada no valor. Todo investimento deve apurar um retorno cuja remuneração esteja acima do custo de oportunidade.

Um acionista mostra-se satisfeito em manter seu capital investido em uma empresa desde que ela ofereça um retorno igual a uma taxa de juro livre de risco, mais uma remuneração mínima pelo risco assumido. Toda vez que o retorno do acionista superar o seu custo de oportunidade, há uma valorização do capital investido – agregação de valor econômico – o que é refletido no preço de mercado de suas ações (ASSAF NETO, 2014, p. 170).

⁴⁴ “Faça o seu dinheiro trabalhar por você!”. Essa frase repetida por muitos “educadores financeiros” é uma decorrência do fetiche do capital portador de juros, basta não consumir e “aplicar corretamente” para que o seu dinheiro se multiplique.

⁴⁵ “O termo “portador” (bearing) é representativo da extensão que esse processo adquire uma vez que revela que toda soma de dinheiro tomada como capital em potencial passa a carregar um juro que lhe é inerente” (PALLUDETTO; ROSSI, 2018, p. 7).

Portanto, a taxa de juros, enquanto basilar do custo de oportunidade, é o ponto básico de tomada de decisão de investimento de uma acionista com mobilidade de seu capital. Para que esse princípio se realize completamente, é necessária a maior flexibilidade e mobilidade possível para o capital e para o dinheiro. Isso ajuda a entender por que os ganhos de capital, aqueles advindos da mera compra e venda de títulos, são pouco tributados, além de lucros e prejuízos poderem ser compensados dentro de um ano contábil na maioria dos países antes da apuração do saldo a ser pago em tributos. Com o desenvolvimento do sistema de crédito, o qual inclui a centralização e concentração de poupanças pelas instituições bancárias e financeiras, os capitalistas monetários passam a deter um poder social relevante, uma vez que passam a ser os responsáveis por decidir qual empreendimento produtivo é digno de financiamento, sendo o critério de sua decisão a rentabilidade e a maior garantia da viabilidade do projeto proposto pelo potencial credor. Hilferding (1985) chega a qualificar o crédito como o socialismo fraudulento, ajustado de forma capitalista, uma vez que ele socializa o dinheiro de outros para o uso de poucos, sendo a organização e controle perante a anarquia. Assim, D-D', aparentemente desvinculado da produção e da exploração do trabalho pelo capital, é na verdade a expressão fetichizada do domínio do capital-monetário sobre o processo produtivo desde o seu início, da alocação setorial ao grau de exploração exigido para o ressarcimento do capital portador de juros.

Do mesmo modo que toda soma de valor passa a aparecer como capital com o desenvolvimento da forma valor sob a forma do capital portador de juros, também todo rendimento passa a aparecer como juros:

A forma de capital portador de juros é responsável pelo fato de que cada rendimento determinado e regular em dinheiro apareça como juros de algum capital, provenha ele de um capital ou não. O rendimento monetário é primeiro convertido em juros, e com os juros se encontra logo o capital do qual ele nasce (MARX, 2017, p. 522).

Esse processo é a capitalização, a qual é base da formação do que Marx denominou de capital fictício, o qual expressa o caráter fetichista do capital portador de juros. Essa expressão se dá pela inversão, enquanto no capital portador de juros certa soma de dinheiro dá direito a uma determinada quantia, os juros, no caso do capital fictício esses juros são a base a partir da qual é calculado o capital que os gerou. “Em outras palavras, a formação do capital fictício é a conversão de um fluxo de renda futura em um valor capital no presente” (PALLUDETTO; ROSSI, 2018, p. 7-8). O que precifica o capital fictício é valor do fluxo de renda futura (juros,

dividendos) ao qual o contrato que o embasa dá direito, portanto, trata-se de uma forma transmutada do capital portador de juros.

Seu valor, a rigor um preço, expressa no presente as expectativas que os capitalistas coletivamente têm sobre o futuro. Em geral, trata-se de uma representação da capacidade de geração de renda futura, não uma representação direta do capital real. Ou seja, não é da natureza do capital fictício representar o valor do capital real mas a sua capacidade de geração de receitas futuras (sob quaisquer formas particulares), ponderadas pela taxa de desconto convencionalmente aceita ajustada pelo risco (PALLUDETO; ROSSI, 2018, p. 8-9).

O que é precificado são os fluxos de receita esperados (ou cupons), somados, quando for o caso, ao valor presente do valor de face, que é o montante a ser pago ao final do empréstimo, no caso de um título de dívida⁴⁶.

Palludeto e Rossi (2018) destacam três atributos como constituintes do capital fictício: a renda futura, os mercados secundários e a inexistência real. A renda futura pressupõe o capital portador de juros, uma vez que a capitalização do capital fictício corresponde ao valor presente de um fluxo de rendimentos futuros, ou seja, à transformação dos fluxos de renda futura em uma mercadoria. Portanto, o capital fictício não representa o valor do capital real, nem é a distorção do valor real ou a diferença entre o valor de um título e o capital que ele realmente representaria, mas é uma representação da capacidade de geração de renda futura.

Como também vimos, os títulos de propriedade sobre sociedades por ações, ferrovias, minas etc., com efeito, dão direito a um capital real, mas não conferem a quem os possui nenhum poder de dispor desse capital; esse capital não pode ser retirado de onde está. Tais títulos apenas dão direito a reclamar uma parte do mais-valor a ser produzido por esse mesmo capital. Mas esses títulos se convertem também em duplicatas de papel do capital real, como se o conhecimento de carga obtivesse um valor separado do da carga e concomitantemente a ele. Convertem-se em representantes nominais de capitais inexistentes (MARX, 2017, p. 34).

Enquanto representantes nominais de capitais inexistentes, os valores mobiliários são avaliados a partir de sua capacidade de apropriação de rendimentos, convertendo-se em formas do capital portador de juros, “[...] não só por garantirem certos rendimentos, mas porque, além disso, podem ser vendidos e reembolsados como valores-capitais” (MARX, 2017, P. 534). A capacidade de venda e reembolso por terceiros, de transações como mercadoria-capital, leva ao

⁴⁶ Uma expressão geral do preço de um título de dívida é exposta por Ross et al (2013, p. 195): “Se um título tem (1) um valor de face (F) pago no vencimento; (2) um cupom (C) pago por período; (3) t períodos até o vencimento; e (4) um retorno de r por período, seu valor é: Valor do título da dívida = $C \times [1 - 1/(1+r)^t]/r + F/(1+r)^t$ ”. Onde $C \times [1 - 1/(1+r)^t]/r$ corresponde ao valor presente dos cupons e $F/(1+r)^t$ corresponde ao valor presente do valor de face.

segundo atributo destacado por Palludeto e Rossi (2018) que é a necessidade de existência de um mercado secundário para a efetivação da capitalização e expressão do valor fictício. Enquanto no capital portador de juros constitui-se em uma relação bilateral de crédito, o capital fictício possui movimento próprio, sendo sua capacidade de rendimento constantemente reavaliada e comparada no mercado secundário. A conversão da operação de crédito em título negociável, a securitização, é o processo de transformação do capital portador de juros em capital fictício, o qual permite a sua movimentação de maneira autônoma em relação ao capital real que lhe serviu de esteio.

[...] como duplicatas que, em si mesmas, podem ser negociadas como mercadorias e, por isso, circulam como valores-capitais, elas são ilusórias, e seu montante de valor pode diminuir ou aumentar com absoluta independência do movimento de valor do capital real, sobre o qual são títulos (MARX, 2017, p. 534).

Isso nos leva ao terceiro atributo do capital fictício destacado por Palludeto e Rossi (2018) que é a sua inexistência real. Diferente do capital real, que corresponde a mercadorias em circulação, força de trabalho e meios de produção empregados como capital, o capital fictício tem uma não natureza puramente financeira, não existe enquanto capital real, representando apenas a transformação de fluxos de renda futura em mercadoria.

O fetichismo assume novos contornos com a categoria capital fictício uma vez que: (i) a riqueza que se apresenta sob a forma de capital fictício é precificada em uma esfera particular, relativamente autônoma do movimento real da produção; (ii) não apenas a valorização do capital existente parece independente do processo produtivo, mas a própria criação de valores-capital novos no sistema parece se autonomizar com a mercantilização de fluxos de renda futuros que cria capital fictício com base em expectativas futuras sobre quaisquer fontes de rendimento possíveis (PALLUDETO; ROSSI, 2018, p. 11)

Conforme já havíamos visto no processo de equalização da taxa de lucro, a propriedade privada assume um caráter central na distribuição da riqueza no capitalismo, que é acentuado no caso do capital fictício, que se define a partir da sua capacidade de apropriação da geração de riqueza futura, precificando-se de acordo com a capitalização do fluxo de rendimentos futuros que ele representa. Essa lógica da capitalização espalha-se para o capital real, com mesmo os meios de produção e a atividade produtiva sendo avaliada em comparação aos juros⁴⁷, sendo precificada a partir do que ela pode gerar de renda futura, não pelo quanto ela

⁴⁷ “Uma taxa de juros baixa, mantida por longo tempo, pode levar [...] a uma elevação da cotação das ações, enquanto a taxa elevada pode acusar o efeito contrário” (HILFERDING, 1985, p. 119).

custou em termos de tempo de trabalho socialmente necessário. Por isso o capital fictício representa o cúmulo do fetiche.

Marx (2017) destaca duas formas de representação do capital fictício: ações e títulos de dívida pública. As ações são um título de propriedade que dão direito à participação proporcional no mais-valor que aquele capital vier a realizar. “Mas esse capital não existe duas vezes: a primeira, como valor-capital dos títulos de propriedade, das ações, e a segunda, como capital realmente investido ou que tem de ser investido naquelas empresas” (MARX, 2017, p. 524). As ações não apresentam uma vida útil predeterminada, uma vez que não possuem vencimento, assim como seus rendimentos aos acionistas são desconhecidos, sendo precificadas a partir das expectativas de retorno. O capital inicialmente investido já foi realizado e pode até já ter sido totalmente consumido com o dinheiro da emissão original das ações, entretanto, estas coexistem ao lado do capital real, tornando-se elas mesmas mercadorias com preços que são fixados com movimentos próprios. O seu preço flutua de acordo com o rendimento esperado, sendo também especulativo, uma vez que não depende somente de ganhos reais, mas também de ganhos esperados, calculados antecipadamente.

Seu valor é sempre o rendimento capitalizado, isto é, calculado sobre um capital ilusório, com base na taxa de juros vigente. Por isso, em épocas de dificuldades no mercado monetário, o preço desses títulos cai de duplo modo; primeiro, porque aumenta a taxa de juros e, segundo, porque os títulos são lançados em massa no mercado para serem realizados em dinheiro (MARX, 2017, p. 525).

Essa depreciação durante a crise tende a favorecer os grandes capitais, os quais têm condições de centralizar as fortunas em dinheiro antes dos preços voltarem a subir. Esse movimento, que representa os ganhos de capital, é facilitado pela baixa tributação da riqueza que vimos ser o padrão internacional com raras e peculiares exceções. Ao comprar um conjunto de ações e derivativos em momentos de crise, os grandes capitais não verão seu montante ser tributado na maioria dos lugares do mundo enquanto não forem realizados seus ganhos, aumentando seu poder social monetário e podendo liquidar quando considerarem o momento certo de repetir a operação. No caso, a realização também é geralmente pouco tributada, além de poder ser compensada com eventuais prejuízos futuros e pretéritos. Ainda sobre o aspecto ilusório e fictício dessa forma de capital, o seu movimento, de depreciação ou aumento, pode variar de maneira totalmente independente do movimento do capital real que representam, o que como vimos, é irrelevante uma vez que o capital fictício precifica-se pela capitalização dos rendimentos futuros, não pelo cálculo do tempo de trabalho socialmente necessário à produção dos bens aplicados no processo produtivo.

Esse caráter ilusório do valor-capital das ações é diferente dos títulos da dívida, embora semelhante no sentido de que o valor que o Estado recebe pela venda dos seus títulos não é o mesmo que circula na mão dos compradores, uma vez que o primeiro foi consumido pelo Estado. O que circula é um título que dá direito a uma participação nas receitas do Estado, no produto anual dos impostos.

Todos esses títulos não representam mais do que direitos acumulados, títulos jurídicos sobre a produção futura, cujo valor monetário ou valor-capital não representa capital nenhum, como no caso da dívida pública, ou é regulado independentemente do valor do capital real que representam (MARX, 2017, p. 526).

O último caso é das ações, cujo valor é regulado de maneira independente do capital real que representam. Diferente é o caso dos títulos da dívida, os quais não representam capital algum, já que o valor emprestado originalmente foi consumido pelo Estado. A aparência ilusória desse capital só é quebrada quando eles deixam de ser vendáveis. Para que os garantir, assim como as empresas têm de demonstrar constantemente capacidade de geração de lucros, deve o Estado, por meio do fundo público, assegurar que o serviço da dívida ocorra de maneira fluida. Aqui o sistema tributário é fundamental, uma vez que atua como mecanismo fiscal que garante a rentabilidade do capital portador de juros e a viabilidade do capital fictício, além de organizar o fluxo de riqueza social em favor dos seus portadores, em especial pelos que as detém em maior montante.

O sistema tributário está na base do fundo público, aqui entendido como toda a capacidade de mobilização que o Estado tem para intervir na economia (SALVADOR, 2012). Behring (2010; 2021) identifica a formação do fundo público a partir de uma punção compulsória, na forma de impostos, contribuições e taxas, do mais-valor socialmente produzido. Analisando o investimento público que tem origem no Estado, Marini (2012) comenta sobre as do montante da tributação moderna:

Por um lado, ele corresponde simplesmente a uma parte da mais-valia gerada, mediante sua transferência ao Estado através dos impostos diretos sobre o capital e os proventos, assim como da parte dos impostos indiretos que recaem sobre tipos de rendimentos (lucros, proventos etc.) que correspondem à distribuição da mais-valia; junto com essa parte da mais-valia em mãos do Estado, observamos que parte do capital variável também pode aparecer ali mediante os impostos sobre o trabalho ou os impostos indiretos pagos pelos trabalhadores (MARINI, 2012, p. 27).

O fundo público, assim, não é neutro na sua origem, uma vez que é financiado por parte do trabalho excedente transformado em lucro, juros ou renda da terra, apropriada por meio da tributação. Por meio do sistema de crédito público, esse mecanismo está na base do

desenvolvimento do próprio modo de produção capitalista. De acordo com Salvador (2010), o fundo público está presente na reprodução do capital como fonte importante para realização do investimento capitalista; como fonte que viabiliza a reprodução da força de trabalho; por meio de funções indiretas do Estado e na transferência de recursos, sob a forma de juros e amortização da dívida pública para o capital portador de juros.

Marx (2013) identifica as origens do moderno sistema de crédito público já na Idade Média, em Gênova e Veneza, durante o período manufatureiro. A dívida pública teve como incubadora o sistema colonial, o comércio marítimo e as guerras comerciais. Ela tornou-se uma das alavancas mais poderosas da acumulação primitiva ao transformar dinheiro improdutivo em capital, assumindo os riscos do investimento industrial, ao mesmo tempo em que, na sua forma fictícia, os títulos transferíveis ficavam nas mãos dos credores, funcionando como dinheiro vivo. Torres Filho (2018) demonstra como a arrecadação tributária era insuficiente para as empreitadas militares da Inglaterra, mesmo que ampliada por medidas extraordinárias, sendo assim um mecanismo limitado para o financiamento dos gastos militares. Assim, identifica nos séculos XVII e XVIII um grande avanço institucional nos mecanismos do financiamento das guerras com a modernização da dívida pública e a criação do banco central. Essa modernização passou com a separação jurídica entre a dívida do Estado e a dívida da casa real, transformando-a em ativo financeiro de menor risco denominado na moeda nacional. Por tal mecanismo ter surgido na Holanda, denominou-se “*Dutch finance*” o processo de modernização da administração da dívida pública. “Essas inovações – *Dutch finance*, banco central e mercados secundários de ativos estáveis e amplos – levaram o capitalismo financeiro na Europa a um novo patamar” (TORRES FILHO, 2018, p. 269). Nesse novo momento financeiro do modo de produção capitalista em formação, a dívida e a moeda públicas passaram a subordinar-se aos mecanismos do mercado de crédito, o que determinou uma nova relação de interesses entre os detentores desse capital e os Estados nacionais. O sistema tributário, por sua vez, passou a subordinar-se ao sistema da dívida pública.

Como a dívida pública se respalda nas receitas estatais, que têm de cobrir os juros e demais pagamentos anuais etc., *o moderno sistema tributário se converteu num complemento necessário do sistema de empréstimos públicos*. Os empréstimos capacitam o governo a cobrir os gastos extraordinários sem que o contribuinte o perceba de imediato, mas exigem, em contrapartida, um aumento de impostos. Por outro lado, o aumento de impostos, causado pela acumulação de dívidas contraídas sucessivamente, obriga o governo a recorrer sempre a novos empréstimos para cobrir os novos gastos extraordinários. O regime fiscal moderno, cujo eixo é formado pelos impostos sobre os meios de subsistência mais imprescindíveis (portanto, pelo encarecimento desses meios), traz em si, portanto, o germe da progressão automática. A sobrecarga tributária não é, pois, um incidente, mas, antes, um princípio (MARX, 2013, p. 826, grifos nossos).

Nesta passagem ficam claros dois aspectos da relação entre crédito público e tributação. O sistema tributário moderno e o regime fiscal de um Estado-nação como um todo tende a ser subordinado ao sistema de crédito público, ao mecanismo da dívida pública. Além disso, a tributação não recai de maneira aleatória sobre alguma base qualquer, mas carrega em si um processo de luta de classes, como se verifica na predileção pela tributação dos meios de subsistência naquele momento da acumulação primitiva do capital. A dívida pública e o sistema fiscal desempenharam um papel importante na capitalização da riqueza e na expropriação das massas, o qual se complexifica com o desenvolvimento capitalista. O sistema da dívida pública permite que o portador do seu título tenha em mãos um capital, uma vez que se trata de um valor que se valoriza, no caso, por meio da apropriação de parte das receitas do Estado. Ou seja, o sistema tributário é partícipe de mais uma inversão fetichista que ocorre de maneira natural e aprazível na superfície da sociedade capitalista, “[...] uma quantidade negativa aparece como capital” (MARX, 2017, p. 523). Portanto, se, inicialmente, observamos como a tributação moderna, diferentemente da tributação em Estados e sociedades anteriores, recai sobre a forma fetichizada do dinheiro, não em valores de usos ou serviços, agora, podemos observar como a tributação também é parte constituinte desse fetiche, na forma de garantidora das expectativas em torno do capital fictício.

A relação entre Estado e capital fictício não se dá apenas pela via dos títulos públicos, mas também pelo sistema de crédito e pelo papel cada vez maior que o Estado ocupa na dinâmica da acumulação capitalista. O capital fictício o é justamente por se basear em expectativas e em relações passíveis ou não de realização, mas ele é, ao mesmo tempo, efetivamente real para o seu possuidor. De fato, Marx (2017) já anotava que no século XIX a maior parte da riqueza bancária era composta por essa forma financierizada de capital.

Em todos os países de produção capitalista encontra-se, nessa forma, uma massa enorme do assim chamado capital portador de juros, ou *moneyed capital*. E por acumulação do capital monetário devemos entender fundamentalmente uma acumulação desses direitos sobre a produção, uma acumulação do preço de mercado, do valor-capital ilusório desses direitos (MARX, 2017, p. 526).

O capital portador de juros e o capital fictício expressam a característica específica do modo de produção capitalista de ser mover pela acumulação de riqueza abstrata, em forma monetária, onde o que importa é a multiplicação e a apropriação de valor, com os valores de uso sendo meros suportes de valores de troca. Para a enorme massa de capital portador de juros, ou capital monetário, o que importa é a sua dimensão quantitativa, sendo a sua dimensão

qualitativa, a produção de mercadorias, subordinada ao impulso de valorização. Enquanto direitos acumulados, títulos jurídicos sobre a produção futura, as formas do capital fictício exercem uma pressão sobre a alocação de recursos na sociedade capitalista, manifestas no poder social das classes que detém maior poder sobre esse capital de natureza financeira. O negócio bancário assume um caráter específico no sistema de crédito capitalista, com a administração do capital portador de juros e do capital monetário parecendo como função especial dos negociantes de dinheiro:

Desse ponto de vista, o negócio bancário consiste, em termos gerais, em concentrar nas próprias mãos, em grandes massas, o capital monetário emprestável, de modo que, em vez do prestamista individual, é o banqueiro que aparece como representante de todos os prestamistas de dinheiro diante do capitalista industrial e comercial (MARX, 2017, p. 454).

Dentre as formas dessa manifestação de poder, estão àquelas relacionadas à apropriação do fundo público, às legislações e acordos internacionais, ao sistema de dívida pública interna e externa e todos de mecanismos que visam garantir a materialidade do poder monetário e a capacidade pública e privada de se fazer o cumprimento dos contratos.

Uma desvalorização do dinheiro creditício (para não falar em uma desmonetização, afinal apenas imaginária, desse dinheiro) faria estremecer todas as relações existentes. Sacrifica-se, portanto, o valor das mercadorias para assegurar a existência imaginária e autônoma desse valor no dinheiro. Como valor monetário, ele só fica assegurado enquanto estiver assegurado o dinheiro. Por uns poucos milhões em dinheiro, é preciso sacrificar, portanto, muitos milhões de mercadorias, o que é inevitável na produção capitalista e constitui uma de suas belezas (MARX, 2017, p. 574)

Mesmo o produto típico da sociedade mercantil, a mercadoria, não tem vez diante do dinheiro, diante do poder monetário. A preservação do valor na sua forma monetária é a prioridade do modo de produção capitalista e das relações sociais e políticas que são dinamizadas por ele, as quais são colocadas em cada Estado-nação, mas sempre determinadas pelo ciclo do capital no mercado mundial. Portanto, destruir para preservar não é apenas uma possibilidade, mas uma necessidade na economia monetária do capitalismo⁴⁸.

Esse ponto é fundamental para compreender as razões do poder do capital financeiro influenciar tanto os Estados e suas políticas, inclusa a tributária, mesmo que ao revés de indústria, de consumo, de “desenvolvimento”, de emprego etc. Mais do que a produção de

⁴⁸ “[...] situações como essa se repetem todos os dias na economia de mercados” (FURTADO, 2007, p. 267). Assim justifica Celso Furtado (2007) a política de colher café para destruí-lo levada à cabo pelo Estado brasileiro com o objetivo de salvaguardar a renda dos produtores e segurar a depreciação da moeda, dada a relevância do produto nas exportações brasileiras na década de 1930.

mercadorias, o que é específica a sociedade capitalista é a generalização da circulação monetária e do dinheiro como forma de aparição do carácter social do trabalho, sendo daí decorrente o seu específico sistema de crédito.

Nos modos de produção anteriores, isso não ocorre, pois a estreita base sobre a qual se movem não permite que neles se desenvolvam o crédito nem o dinheiro creditício. Enquanto o carácter *social* do trabalho aparecer como a *existência monetária* da mercadoria e, por isso, como uma *coisa* situada à margem da produção real, serão inevitáveis as crises monetárias, sejam elas independentes de crises reais, sejam elas agravantes destas últimas (MARX, 2017, P. 574).

Com o desenvolvimento mais livre do capital possibilitado pelo desenvolvimento do sistema de crédito, por meio da interconexão entre todos os capitais individuais e sua disponibilização como capital social total, o capital pode superar barreiras à sua expansão e acelerar o seu processo de multiplicação, o que é, por outro lado uma pré-condição para as crises. Campbell (2002) chama atenção para o fato de que o sistema de crédito permite ao capital superar barreiras ao mesmo tempo em que toma voos próprios, independentemente da reprodução do capital real. Essa independência é uma ilusão inerente ao capital portador de juros, que somente é desvelada nas crises.

[...] como o sistema de crédito supera as barreiras pela socialização do capital, aumenta as interconexões entre os capitais individuais, o que aumenta a complexidade da economia capitalista. A socialização também reduz a reserva total, o que aumenta a fragilidade do sistema. Esses dois traços característicos do sistema de crédito, considerados em conjunto, significam que, quando as barreiras retardadas afirmam sua existência, o resultado é uma crise que se generaliza a todas os capitais (CAMPBELL, 2002, p. 217).

Outro aspecto de atuação do crédito sobre a reprodução real é o seu papel na pré-validação social da produção, por meio da qual a produção pode ser acelerada contando que as mercadorias sejam realizadas no futuro. O sistema de crédito permite aos capitais industrial e comercial ultrapassarem a realização. “Ao antecipar a realização do valor (por exemplo, através da pré-validação de notas), o sistema de crédito dá impulso ao capital para expandir um reinado mais livre” (CAMPBELL, 2002, p. 219). As crises levam a um novo ciclo com maior grau de centralização de capitais, já que os maiores capitais se aproveitam do pânico para ampliar seu grau de acumulação, bem como a destruição de capitais recoloca os termos para um novo ciclo acumulativo. Esta é mais uma dimensão de ação estatal, o qual pode de diferentes maneiras utilizar o fundo público de modo a salvaguardar ativos e o poder social da moeda, valendo-se do fundo público e do seu poder soberano de tributar.

O sistema de crédito público amplia o raio de ação do Estado enquanto promotor das condições da acumulação capitalista sem perder a essencialidade da tributação enquanto forma necessária para a reprodução do Estado e da economia como um todo. Com o desenvolvimento do capitalismo, o Estado passa a assumir cada vez mais funções interventivas e ampliar seu escopo de gastos públicos, embora o pagamento de juros funcione como mecanismo de transferência de rendas pela via do capital portador de juros e do capital fictício, os empréstimos públicos também são uma forma necessária de financiamento do Estado, e assim como a tributação, são uma forma necessária à existência do Estado capitalista e, portanto, do sistema capitalista. Conforme aponta Reuten (2019), o valor da tributação é moderado por outras formas de financiamento, como os empréstimos públicos, de acordo com o montante necessário ao financiamento das despesas correntes e de projetos de investimento. Portanto, com o sistema público de crédito desenvolvido, configura-se completamente a cadeia de elementos que conforma o fundo público.

1.6. Consolidação: tributação como fator fundamental à reprodução do capital

Nossa análise nos permite concluir o equívoco de Seligman (1914) ao atribuir à busca de melhores formas de tributação progressiva o fato da tributação sobre a renda estar cada vez mais generalizada como mecanismo de medida da riqueza e da capacidade de contribuição. Na verdade, por meio do processo de equalização da taxa de lucro, vimos que a propriedade assume um papel distributivo do valor que altera a relação entre mais-valor gerado e mais-valor distribuído. A aferição dos ganhos do capital ocorre pela forma de lucros, juros e renda da terra. Todas essas formas se mesclam graças à potência mistificadora do dinheiro como rendas, rendas do trabalho, do capital e da terra. A generalização do imposto de renda decorre da mundialização e do desenvolvimento do capitalismo, da destruição de modos de produção anteriores e da substituição hegemônica de todas as relações produtivas pela relação capital, a qual se dá necessariamente pela forma monetária, decorrendo daí o caráter específico-monetário geral do tributo no modo de produção capitalista.

Dado o caráter específico da forma de exploração do trabalho e da apropriação da riqueza no capitalismo, o Estado e a tributação na forma monetária são elementos fundamentais para que esse processo ocorra. O Estado precisa assegurar condições para a promoção da acumulação do capital, da básica proteção jurídica e policial da propriedade privada, à garantia do padrão monetário, da realização do mais-valor, da organização e formação da força de trabalho, da legitimação social das relações capitalistas, da criação e manutenção de

infraestrutura e da tributação viável de acordo com os limites de cada economia nacional. Para tanto constitui o fundo público, cujo nível necessário de financiamento tributário depende das condições de acumulação e é limitado pelas condições objetivas da economia particular.

A relação entre a tributação e as classes sociais no capitalismo difere-se de sociedades anteriores por não configurar diretamente uma expropriação das classes dominadas por meio do tributo. O sistema tributário moderno se configura enquanto um meio essencial de garantir o financiamento das atividades estatais relacionadas ao provimento das condições da acumulação capitalista, na manutenção das condições essenciais ao modo de produção, assim, os benefícios às classes dominantes ocorrem de maneira mediadas pelas funções essenciais do Estado no capitalismo, como garantir as condições monetárias da acumulação, prover capacidade de trabalho em quantidade e qualidade suficientes e garantir a infraestrutura econômica, o que inclui funções que atingem os interesses diretos das classes dominantes ou de algumas de suas frações, como aquelas determinadas pelo estabelecimento dos sistemas de seguridade social e de provisões e direitos estabelecidos em favor das classes dominadas. Portanto, a escolha da forma de tributação implica em tomadas de posição do Estado em relação a distribuição da renda e da riqueza, o que implica, necessariamente no balanço da luta de classes.

Embora em modos de produção anteriores o Estado também tenha se valido da organização centralizada de recursos para garantir interesses coletivos, na sociedade capitalista isso ocorre de maneira indireta, a riqueza social produzida aparece de maneira mediada pela troca, não são mais valores de uso o produto da economia capitalista a ser distribuído, o tributo necessariamente é expresso em moeda, pois só assim o Estado pode pagar funcionários, transferir renda e comprar insumos junto ao setor privado. Ao mesmo tempo em que promove condições para a acumulação capitalista, o Estado depende desta acumulação para delimitar os níveis da sua capacidade de intervenção na propriedade privada. O financiamento de metas de desenvolvimento econômico ou social são mediados a partir da tributação sobre a forma de expressão do valor, o valor de troca, o dinheiro. Trata-se de uma imposição da forma valor e não uma determinação que parte do agente político, como apregoa a noção cartalista da moeda. A imposição estatal do padrão monetário decorre da imposição ao Estado da sua função de emissor do equivalente geral e do fato de que a tributação tem de se adequar à dimensão monetária da economia capitalista.

O valor não existe de forma independente do dinheiro e da circulação de mercadorias, sendo medido de maneira indireta, o que implica, com a mundialização do capital, que a sua

medida depende do confronto de mercadorias em nível internacional, e, para a tributação, que depende da posição de país na divisão internacional do trabalho.

A tributação se torna fundamental para a manutenção do sistema de crédito público, a qual envolve tanto a transferência de recursos para os detentores de capital portador de juros, como também o crédito público necessário à manutenção da moeda, do Estado e dos serviços públicos em geral.

Por agir sobre a distribuição e redistribuição da riqueza socialmente produzida, a tributação age sobre a proporção entre mais-valor e salário, por meio da tributação direta e indireta, prolongando a disputa entre as classes na esfera pública ao mesmo tempo em que coloca as condições de apropriação a cada novo ciclo de acumulação. O tributo é inicialmente uma subforma do mais-valor em um nível mais alto de abstração, mas, conforme demonstrado, a arrecadação tributária também é constituída de parte do trabalho necessário. Quando avançamos para a análise mais próxima da superfície capitalista, onde age a equalização da taxa de lucro e a forma-salário em seu aspecto mais mistificador. O fundo público, logo, não é neutro, uma vez que é financiado por parte do trabalho excedente transformado em lucro, juros ou renda da terra e também por meio do trabalho necessário. Nossa análise deve avançar para como esse processo se concretiza no modo de produção capitalista, a partir da sua forma desenvolvida mundialmente.

CAPÍTULO 2 – DESENVOLVIMENTO E METAMORFOSES DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS MODERNOS

A tributação moderna, definida enquanto a forma de tributação específica de cada Estado-nação capitalista, apresenta diferenças qualitativas e quantitativas relevantes entre cada país e entre diferentes momentos do processo de objetivação e desenvolvimento capitalista em cada particularidade nacional. Neste capítulo apresentamos, de maneira geral, as determinações da tributação ao longo da expansão do modo de produção capitalista e evolução do mercado mundial, o qual integra cada Estado-nação de maneira diferente, com algumas economias nacionais subjugando e outras sendo subjugadas no plano da concorrência internacional. Essa dinâmica inescapável ao capital, que internacionaliza pela nacionalização, também conta com o elemento relevante da luta de classes entre capital e trabalho no interior de cada economia integrada ao mercado mundial. No sistema tributário, bem como no fundo público como um todo, ela apresenta resultados que se expressam com o surgimento e disseminação de formas tributárias típicas do capitalismo desenvolvido.

2.1. Estado, mercado mundial e nacionalismo

O Estado moderno assegura as condições institucionais necessárias à continuidade do processo de acumulação de capital, cuja base é a exploração da força de trabalho pelo capital. Assim, o Estado desempenha funções relacionadas ao domínio de classe e funções de natureza técnica necessárias à manutenção das condições de reprodução social, as quais são ditadas pelas características de cada sociedade que adota o modo de produção capitalista. Ao mesmo tempo, além da sustentação do domínio do capital em relação à classe trabalhadora nacional, o Estado pode desempenhar funções que visem à sustentação do poder da classe capitalista nacional ante às classes capitalistas concorrentes externas (GERMER, 2009). Além de criar as condições gerais de produção e reprimir as ameaças das classes dominadas ou frações particulares das classes dominantes, o Estado moderno também desenvolve a função de integrar as classes dominadas, garantindo que a ideologia da sociedade continue sendo a da classe dominante (MANDEL, 1982).

A relação entre agigantamento estatal e acumulação capitalista pode ser identificada desde o tempo da acumulação primitiva capitalista. Marx (2011) observa, em sua crítica a Henry Carey, como o poder do governo central crescia na América do Norte com a centralização e crescimento da acumulação do capital. Tal agigantamento era contraditoriamente decorrente de

um lugar em “[...] que o Estado, em contraste com todas as formações nacionais anteriores, desde o início esteve subordinado à sociedade burguesa e à sua produção e jamais pôde ter a pretensão de ser um fim em si mesmo” (MARX, 2011, p. 28). Por essa razão, criticava a miopia de Carey por não investigar “[...] em que medida essas próprias influências estatais, dívida pública, impostos etc., têm origem nas relações burguesas” (MARX, 2011, p. 29). A ingerência estatal que Carey via como decorrente da origem feudal do Estado inglês, era, na verdade, decorrente não de influências tradicionais reminiscentes de um passado absolutista, mas eram intervenções estatais cuja demanda surgiu do próprio seio da sociedade burguesa. Das funções estatais que emergiam como necessidade de sustentação e promoção da acumulação capitalista. Carey considerava que o protecionismo e o colonialismo inglês provocavam uma desarmonia nas relações entre os estados capitalistas que não era natural ao capitalismo, o qual, como considerava enxergar nos Estados Unidos, deveria ser naturalmente harmônico. Entretanto, ao considerar o efeito nocivo da Inglaterra no mercado mundial, Carey propõe, justamente, como refúgio das “harmonias econômicas” a serem preservadas, a proteção aduaneira e a intervenção estatal.

Consequentemente, o último refúgio das “harmonias econômicas” é o Estado, que antes fora estigmatizado como o único perturbador dessas harmonias. De um lado, Carey expressa aqui outra vez o desenvolvimento nacional particular dos Estados Unidos, sua oposição e concorrência com a Inglaterra. E o faz de forma ingênua, recomendando aos Estados Unidos destruir o industrialismo propagado pela Inglaterra desenvolvendo-se mais rápido por meio de proteções aduaneiras. Abstraindo dessa ingenuidade, com Carey *a harmonia das relações de produção burguesas termina com a mais completa desarmonia dessas relações ali onde se apresentam no terreno mais grandioso, o mercado mundial, no desenvolvimento mais grandioso de relações entre nações produtoras* (MARX, 2011, p. 30, destaque nosso).

O mercado mundial é onde se dá o desenvolvimento mais grandioso do capitalismo a partir da concorrência mundial entre as nações produtoras. É no mercado mundial que a lei do valor se realiza de maneira mais vital, mais consequente com os anseios do capital, onde o valor como nexos social pode se desenvolver livremente, rompendo barreiras tradicionais locais, em movimentos disruptivos para todas as nações envolvidas no intercâmbio internacional de mercadorias e dinheiro. O desenvolvimento do mercado mundial expressa de maneira mais grandiosa as contradições do capital, entre os produtores livres e a dependência do valor, entre os indivíduos mutuamente indiferentes e sua dependência recíproca e multilateral, porém num plano mundial.

Assim como a divisão do trabalho gera aglomeração, coordenação, cooperação, a antítese dos interesses privados gera interesses de classe, a concorrência gera

concentração de capital, monopólios, sociedades anônimas – puras formas antitéticas da unidade que dá origem à própria antítese –, a troca privada gera o comércio mundial, *a independência privada gera a total dependência do assim chamado mercado mundial*, e os atos de troca fragmentados geram um sistema bancário e de crédito cuja contabilidade ao menos apura os saldos da troca privada (MARX, 2011, p. 107, destaque nosso).

A total dependência do mercado mundial expressa o caráter limitado de toda soberania política no modo de produção capitalista, cuja mecânica e objetivo de eterna acumulação e valorização deve subjugar todas os indivíduos importadores e exportadores, bem como os Estados-nações que surgem a partir da organização social desses indivíduos. Assim como as relações de troca se autonomizam no plano de cada nação e a lei do valor subjuga todos os membros de uma comunidade organizada ou desorganizada pelo modo de produção capitalista, o mercado mundial também se autonomiza cada vez mais com o desenvolvimento das relações monetárias no plano mundial e o estabelecimento da conexão universal e dependência generalizada de todas as nações produtoras. “O mercado mundial, portanto, constitui ao mesmo tempo o pressuposto e o portador da totalidade” (MARX, 2011, p. 171). Cada desenvolvimento particular do capitalismo em cada nação particular tem como pressuposto o mercado mundial, e é o mercado mundial tornado autônomo que se torna o elo e o meio universal para realização das diferenças, como ocorre com as crises. Sob esta totalidade, cada mercado nacional se decompõe analiticamente em mercado interno e mercado estrangeiro, ao mesmo passo em que o mercado mundial se torna o mercado nacional de todos os mercados estrangeiros.

As desarmonias que Henry Carey enxergava como externas ao capitalismo universalizado no mercado mundial são na verdade “[...] as expressões adequadas últimas das desarmonias que [são] fixadas nas categorias econômicas como relações fixas ou que têm uma existência local em menor escala” (MARX, 2011, p. 30). É no mercado mundial que a grande indústria estrangeira dissolve a produção nacional patriarcal, pequeno-burguesa ou outras formas inferiores de produção em cada particularidade nacional.

A tendência de criar o *mercado mundial* está imediatamente dada no próprio conceito do capital. Cada limite aparece como barreira a ser superada. [...] Naturalmente, toda produção direcionada ao valor de uso imediato reduz tanto o número dos trocadores quanto a soma dos valores de troca que são lançados na circulação e, sobretudo, a produção de valores excedentes. Daí a tendência do capital 1) de ampliar continuamente a periferia da circulação; 2) de transformá-la em todos os pontos em produção executada pelo capital (MARX, 2011, p. 332, destaque no original).

Essa tendência expansiva e transformada cria em cada Estado maneiras diferentes de reação, enquanto alguns são rapidamente subordinados, outros tentam se adequar por meio de

medidas que tentam transformar o caráter solvente do mercado mundial em favor da sua burguesia nacional. Essa expressão conseqüente passa despercebida de Carey, que, ao denunciar os efeitos devastadores da ingerência estatal na concorrência, é forçado a defender a solução pela via do protecionismo, embora o condene idealmente.

Não é por acaso, portanto, que a primeira forma generalizada de tributação na acumulação primitiva e no desenvolvimento capitalista das primeiras potências mundiais é justamente a sobre o comércio exterior. Embora a um primeiro olhar, como o de Carey, isso possa parecer um resquício mercantilista na fase inicial capitalista, ela expressa o fato de que a luta da burguesia, além de ser uma luta contra as classes internas, é uma luta contra a burguesia de outros estados. “A burguesia vive em luta permanente; primeiro, contra a aristocracia; depois, contra as frações da própria burguesia cujos interesses se encontram em conflito com os progressos da indústria; e *sempre contra a burguesia dos países estrangeiros*” (MARX; ENGELS, 2010, p. 48, destaque nosso). Portanto, longe de qualquer superação ou redução do protagonismo estatal, o capitalismo coloca o Estado no centro da dinâmica reprodutiva do capital, uma vez que é no mercado mundial que se conflagram as relações mais desenvolvidas entre as nações produtoras. Neste sentido, Desai (2013) interpreta a evolução histórica do capitalismo como o produto da interação de múltiplos Estados, seja por meio de conflitos, competição ou cooperação. Esse papel dos Estados envolve tanto a sua ação doméstica como seu papel internacional. Portanto, o Estado-nação teria uma materialidade específica do modo de produção capitalista. Os diferentes Estados-nações passam a ter papéis econômicos e geopolíticos cada vez mais relevantes no capitalismo⁴⁹, sendo a tributação um instrumento dessa disputa internacional entre as diferentes burguesias.

[...] o Estado moderno [...] é apenas a organização que a sociedade burguesa monta para sustentar as condições exteriores gerais do modo de produção capitalista contra ataques tanto dos trabalhadores como de capitalistas individuais. O Estado moderno, qualquer que seja a sua forma, é, portanto, uma máquina essencialmente capitalista, é o Estado dos capitalistas, é o capitalista global ideal (ENGELS, 2015, p. 314)

Como capitalista global ideal, o Estado pode justamente assumir posições que contrariem interesses de frações da classe capitalista ou de todas as frações e que até mesmo beneficiem a classe trabalhadora, já que sua preocupação está na sustentação das condições gerais da acumulação, não das condições de acumulação de cada capitalista individual, e a

⁴⁹ A esse respeito, afirma Wood (2014) que “[...] o Estado hoje é mais essencial do que nunca para o capital, mesmo – ou especialmente – na sua forma global. A forma política da globalização não é um Estado global, mas um sistema global de Estados múltiplos” (WOOD, 2014, p. 18).

ameaça concorrencial que identifica não está em nenhum capital interno, mas nos capitais concorrentes no mercado mundial. “Se algo diferencia o poder político no capitalismo em relação a formas sociais precedentes é sua centralidade, assentada e exercida no e a partir do Estado” (OSÓRIO, 2019, p. 29). Nesse sentido, a tributação foi relevante quando os diferentes Estados capitalistas, enquanto capitalistas globais ideais, promoveram impulsos à industrialização por meio de altas tarifas aduaneiras. Essa foi uma das bases do nacionalismo burguês.

Por mais que o burguês individual lute contra os outros, como classe, os burgueses têm um interesse comum, e esta comunidade de interesses, que é dirigida contra o proletariado dentro do país, é dirigida contra os burgueses de outras nações fora do país. Isso o burguês chama de sua nacionalidade (MARX, 1975, p. 281).

O nacionalismo e as diferentes tensões geopolíticas que se desenvolveram no capitalismo, como a disputa imperialista, por exemplo, encontram suas raízes nas próprias contradições do capitalismo e no seu desenvolvimento pleno no mercado mundial. A nacionalidade no capitalismo, portanto, tem um forte conteúdo de classe, seja de forma mais direta, pela manifestação política de interesses de determinadas frações da burguesia, seja de maneira mais indireta, pela preservação e promoção das condições de acumulação pelo Estado-nação⁵⁰.

Na tentativa de um controle de um modo de produção que é fundado na incerteza, na imprevisibilidade necessária da produção de mercadorias, cuja forma de aparição da riqueza, o dinheiro, oblitera o caráter social da produção, o Estado torna-se cada vez mais essencial. Embora as raízes de diferentes civilizações possam claramente distinguir diferentes modos como diferentes povos lidam com a produção capitalista, bem como se constituem em diferentes formas de organização de classes e frações de classes, ao fim do dia todas as nações capitalistas têm que garantir o salto mortal da mercadoria, o dinheiro precisa ser validado socialmente e a exploração do trabalho pelo capital deve ser perpetuada. O que as diferentes nações demonstram é justamente como são diversas as possibilidades na superfície da reprodução capitalista, desde que garantidas as condições fundamentais, e a tributação é um aspecto fundamental para compreender essa diferença específica.

⁵⁰ Além do conteúdo de classe, Osório (2019) chama atenção para o fato de que “a conformação dos Estados-nação pressupôs, na verdade, o predomínio de alguma nacionalidade sobre outras que foram submetidas, enquanto os vencedores tratavam de estabelecer um imaginário de homogeneidade (normalmente através de uma ideologia “nacionalista”) sobre uma base real heterogênea, gerando uma identidade comum e uma consciência coletiva que favorece a coesão interna” (OSÓRIO, 2019, p. 31).

Conforme demonstra Mandel (1983), o Estado moderno deve preservar a existência social do capital por meio da manutenção de relações legais universalmente válidas, da emissão de moedas fiduciárias, expansão do mercado local e defesa de interesses competitivos do capital nativo contra os capitalistas estrangeiros, “em outras palavras, o estabelecimento de leis, moeda, mercado, Exército e barreiras alfandegárias a nível nacional” (MANDEL, 1983, p. 337). Entretanto, esse custo deve ser o mínimo possível para a classe dominante local, ou para a sua fração com maior poder social, os impostos, embora essenciais à viabilização das atividades estatais, portanto, à viabilização da estrutura da reprodução do capital, são tidos pela classe dominante como desperdício de mais-valor ou perda de renda. Assim, a disputa pelo financiamento, no caso, pela posição mais próxima de se pagar o mínimo para obter o máximo de benefícios do fundo público, é um aspecto fundamental da dinâmica da luta de classes no capitalismo.

Toda decisão estatal relativa a tarifas, impostos, ferrovias ou distribuição do orçamento afeta a concorrência e influencia a redistribuição social global da mais-valia, com vantagens para um outro grupo de capitalistas. Todos os grupos de capitalistas são obrigados, portanto, a se tornarem politicamente ativos, não só para articular suas concepções sobre os interesses coletivos de classe, mas também para defender seus interesses particulares (MANDEL, 1983, p. 337).

A tributação, portanto, manifesta, econômica e politicamente, tanto a relação entre os capitalistas locais e os trabalhadores, quanto a relação entre os capitalistas de diferentes ramos da produção e da circulação de mercadorias. Trata-se da disputa pela apropriação do mais-valor na esfera da circulação, a qual, a partir de uma base econômica, coloca uma ação política, que envolve o conflito entre os interesses coletivos de classe e os interesses particulares de cada capitalista. Para Pierson (2004, p. 90), “[...] o estado moderno é um estado tributário e os processos de tributar e gastar são aqueles em que os governos redistribuem a riqueza”. Mesmo nas barreiras alfandegárias, geralmente tidas como expressão de interesse nacional comum, expressam um forte elemento classista.

Já que o burguês agora espera enriquecer principalmente por meio de “tarifas protecionistas”, e uma vez que as tarifas protecionistas só podem enriquecê-lo na medida em que não mais os ingleses, mas o próprio burguês alemão, explore seus compatriotas, na verdade os explorem ainda mais do que eram explorados do exterior, e uma vez que as tarifas protecionistas exigem um sacrifício dos valores de troca dos consumidores (principalmente dos trabalhadores que serão substituídos pelas máquinas, de todos aqueles que obtêm uma renda fixa, como funcionários, destinatários do aluguel da terra, etc.), o burguês industrial deve, portanto, provar que, longe de ansiar por bens materiais, ele não deseja outra coisa senão o sacrifício dos valores de troca, bens materiais, por uma essência espiritual (MARX, 1975, p. 275).

É pelo sacrifício interno de seus compatriotas da classe explorada que o burguês nacional coloca em movimento o processo que o permite industrializar-se e o Estado é sempre um elemento central onde quer que tenha ocorrido desenvolvimento capitalista, o que se evidencia pela história dos países que adotaram o protecionismo: “O sistema protecionista foi um meio artificial de fabricar fabricantes, de expropriar trabalhadores independentes, de capitalizar os meios de produção e de subsistência nacionais, de abreviar violentamente a transição do modo de produção antigo para o moderno” (MARX, 2013, p. 826). Nas palavras de Mandel (1983, p. 335), é neste momento que o “[...] Estado tornou-se mais explicitamente um instrumento da acumulação progressiva de capital e o parceiro do modo de produção capitalista”. Isso decorre do caráter fundamental da forma social da riqueza no capitalismo e da sua tendência expansionista que passa a influenciar todos os aspectos da vida social. Não se trata de organizar uma produção de valores de uso em um determinado território nacional, mas de desenvolver forças produtivas para gerar valor, para converter mercadorias em dinheiro, para serem validadas no terreno do mercado mundial, o grande palco das relações entre as nações produtoras.

Com o desenvolvimento internacional do capitalismo e da formação do mercado mundial, dado o processo de equalização, as nações com base produtiva de composições orgânicas mais altas tendem a ter uma maior apropriação da riqueza enquanto cota do capital social global em relação ao valor diretamente produzido. Os países que abreviaram esse processo da maneira mais violenta precisaram do estabelecimento de uma série de instituições e de um aparato burocrático que garantisse a soberania nacional⁵¹. Assim, há uma composição contraditória entre dispersão e centralização na formação dos Estados modernos.

A burguesia suprime cada vez mais a dispersão dos meios de produção, da propriedade e da população. Aglomerou as populações, centralizou os meios de produção e concentrou a propriedade em poucas mãos. A consequência necessária dessas transformações foi a centralização política. Províncias independentes, ligadas apenas por débeis laços federativos, possuindo interesses, leis, governos e tarifas aduaneiras diferentes, foram reunidas em *uma só* nação, com *um só* governo, *uma só* lei, *um só* interesse nacional de classe, *uma só* barreira alfandegária (MARX; ENGELS, 2010, p. 44, destaques no original).

⁵¹ Para Braudel (1987, p. 43), “[...] o Estado moderno, que não fez o capitalismo, mas o herdou, ora o favorece, ora o desfavorece; ora o deixa estender-se, ora lhe quebra as molas. O capitalismo só triunfa quando se identifica com o Estado, quando ele é o Estado”.

O desenvolvimento das relações burguesas de produção foi o momento preponderante que levou à centralização política. A barreira alfandegária é um elemento que congrega o interesse de classe da burguesia de uma nação, ela expõe o caráter contraditório do modo de produção capitalista, o fato de que o desenvolvimento das forças produtivas passa a ser cada vez mais subordinado à valorização do capital, ao ciclo D-M...P...M'-D'. O objetivo da produção não é mais a produção de riqueza material, de valores de uso, mas a realização de mais-valor. Populações são aglomeradas externamente para que o desenvolvimento capitalista seja possível, os interesses nacionais são conformados a partir da centralização política decorrente da necessidade de acumulação. Não é de se espantar como cresceu e continua crescendo o número de Estados-nações soberanos politicamente desde a assinatura da Paz de Vestfália durante a maternidade do capitalismo.

2.2. Evolução da tributação moderna em Inglaterra, Estados Unidos e Alemanha

A análise do desenvolvimento inicial da tributação nas etapas iniciais da acumulação primitiva e expansão capitalista de Inglaterra, Estados Unidos e Alemanha foi realizada com o objetivo de, após definidas as bases teóricas gerais da tributação moderna, verificar a particularidade do desenvolvimento tributário nesses países, dois de via clássica, mas com a particularidade de um ser ex-metrópole e o outro ex-colônia, e o caso alemão, que constituiu seu capitalismo pela chamada via prussiana⁵². A análise realizada leva em conta a importância teórica básica dos caminhos particulares enquanto modo de compreender a realidade brasileira, conforme desenvolvida por Chasin (2000), cuja análise do caminho prussiano o levou ao desvelamento do caminho colonial ao capitalismo particular do caso brasileiro, descobrindo o caráter diverso desse particular em relação à via prussiana, caso da Alemanha, e à via clássica,

⁵² De acordo com Lênin (1978), na via prussiana, em contraposição à via americana, a economia feudal evolui lentamente para a burguesa, a economia senhorial *Junker*. No caso americano, não há economia latifundiária, ou esta é desfeita pela revolução, predominando o camponês que se torna o agente da agricultura e evolui para o agricultor capitalista. No caso da via prussiana, “o conteúdo principal da evolução é a transformação da escravidão feudal em servidão e exploração capitalista na terra dos proprietários feudais – *Junkers*” (LÊNIN, 1978, p. 239). Lukács (2020) considera que a constatação de Lênin não deve ser aplicada apenas no sentido mais restrito da questão à questão agrária, “mas ser estendida ao entendimento de todo o desenvolvimento geral do capitalismo e à superestrutura política que ele adquire na sociedade burguesa moderna da Alemanha” (LUKÁCS, 2020, p. 49). Essa extensão ao desenvolvimento geral leva à identificação de um processo em que a burguesia alemã procurou a integração e a conciliação com a estrutura econômica e política de origem feudal, excluindo a participação popular e evitando qualquer salto revolucionário. Nas palavras de Coutinho (1974, p. 3): “[...] a alteração social se faz mediante conciliações entre o novo e o velho, ou seja, tendo-se em conta o plano imediatamente político, mediante um reformismo “pelo alto” que exclui inteiramente a participação popular”.

caso de Inglaterra e Estados Unidos. Trata-se de “[...] destilar certos caracteres, mais ou menos gerais [...]” (CHASIN, 2000, p. 15) que importam para orientar a apreensão do caso brasileiro.

A soberania de um Estado sobre um território é um elemento fundamental para o desenvolvimento do mercado mundial, sendo, de modo consequente e contraditório, condição para o exercício das relações de dominação e subordinação entre as nações. Justamente durante essa aurora do capitalismo que viveu e escreveu sua obra William Petty (1623-1687). Seu trabalho revela a preocupação com o cálculo e dimensionamento da riqueza nacional tendo em vista a competição e as guerras com países rivais, em especial a Holanda e a França.

A tributação cumpre um papel fundamental na análise da riqueza da nação realizada por Petty (1988), que busca analisar as diversas formas pelas quais ela seria mais eficiente e justa⁵³ de acordo com os fins de engrandecimento da Inglaterra. As razões para a tributação são justificadas especialmente pelos vários encargos públicos a serem suportados, a começar pelos militares, os quais são os principais em tempos de guerra ou de temor de guerra. Outros ramos igualmente relevantes em tempos de paz eram o sustento dos governantes e da burocracia; a manutenção das igrejas; o encargo das escolas e universidades; o sustento de órfãos, incapazes e pauperizados; e as obras públicas. As duas formas iniciais de se arcar de maneira soberana com os encargos públicos seriam a partir das terras da Coroa e pela taxaço, após medidas as rendas, dos valores das terras e do dinheiro no país. Essa relação entre tributação e economia nacional deveria ser harmônica, os direitos alfandegários, por exemplo, deveriam ser tais que, “garantido um lucro razoável para o exportador, deixem os nossos artigos de que os estrangeiros careçam um tanto mais baratos que aqueles que se possam conseguir em outra parte” (PETTY, 1988, p. 41). Do mesmo modo, no caso da importação, a medida deveria ser a de “que todas as coisas prontas e disponíveis para o consumo possam ficar um pouco mais caras que as mesmas coisas cultivadas e produzidas internamente” (PETTY, 1988, p. 42). Ou seja, a tributação sobre o comércio exterior deveria ser tal que garantisse as condições de acumulação, beneficiando a exportação de manufaturados e a importação dos insumos para a produção e alimentação da população, barateando os custos de matérias-primas e do trabalho.

Essa análise provinha do entendimento que já se generalizava que a riqueza de uma nação não mais derivava apenas do seu tamanho, população e forças armadas, mas também do comércio exterior e das políticas adotadas. Ao observar a concorrente e inimiga militar

⁵³ “Todos admitem que cada um deve contribuir para o encargo público apenas na medida da parte e interesse que tenha na paz pública, ou seja, na medida do seu patrimônio ou riqueza” (PETTY, 1988, p. 75). No século seguinte, escreve Adam Smith (1996, p. 282): “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”.

holandesa, Petty via que o papel ativo das políticas adotadas em aliança ao interesse da burguesia em ascensão baseava-se na percepção de que “ganha-se muito mais com a manufatura do que com a lavoura, e muito mais com o comércio do que com a manufatura” (PETTY, 1988, p. 119). Portanto, para que a Inglaterra pudesse assumir seu papel de potência internacional, deveria recolher os recursos necessários à promoção ativa da indústria, da absorção de tecnologia, do domínio marítimo e comercial, garantindo assim uma força militar capaz de repelir qualquer ameaça aos seus desígnios de grandeza. “Aqueles que dominam o comércio marítimo podem trabalhar com fretes mais baixos e ter lucros maiores do que outros que cobram mais” (PETTY, 1988, p. 121). De acordo com Douglas (1999), os impostos sobre o comércio exterior, as *custom duties*, tinham uma origem medieval, tendo sido constituídos originalmente, pelo menos em teoria, como uma forma do Rei manter uma frota naval para proteger comerciantes de piratas e inimigos estrangeiros. Daí que, até os dias atuais, não seja incomum ver esses tributos sendo referidos inadvertidamente como *tarifas* alfandegárias, uma vez que, originalmente, foram justificados, ao menos formalmente, enquanto tarifas pela prestação de um serviço real alfandegário. Com o tempo esses tributos foram assimilados ao sistema geral de tributação, com o abandono gradual dos tributos sobre a exportação e a utilização dos tributos sobre a importação como meios de regulação do comércio exterior.

No caso britânico, a combinação entre a tributação sobre o comércio exterior e a tributação indireta sobre o consumo e os manufaturados expressa a forma como a comunidade de interesses dos capitalistas britânicos dirigiu-se contra os burgueses de outras nações e contra o proletariado dentro do seu país, o que pode ser observado pelo predomínio destas formas de tributação durante a revolução industrial, conforme dados da **tabela 8**.

Tabela 8 – Receita tributária do governo do Reino Unido por bases de incidência 1750-1870. Percentual da receita total.

	Comércio Exterior (A)	Consumo e produto (B)	A + B	Propriedade e renda	Outros
1750	20,58%	46,26%	66,84%	29,62%	3,54%
1780	22,15%	48,55%	70,70%	20,15%	9,15%
1800	22,20%	37,32%	59,52%	25,54%	14,94%
1820	22,41%	46,55%	68,97%	13,79%	17,24%
1840	44,23%	28,85%	73,08%	7,69%	19,23%
1870	29,41%	33,82%	63,24%	13,24%	23,53%

Fonte: Mitchell (1998a).

Elaboração própria.

A tributação indireta, sobre o comércio exterior, o consumo e o produto, constituíram a base da arrecadação fiscal britânica durante o período de acumulação e expansão do capitalismo naquele reino. Portanto, foi sobre os trabalhadores ingleses e os pauperizados que dependiam do consumo de produtos gravados interna e externamente pelos impostos que recaiu o verdadeiro ônus da instituição do Estado capitalista britânico. De fato, em termos proporcionais, é possível observar que a tributação sobre a propriedade e a renda sofreu um recuo relativo na sua participação na totalidade das receitas públicas.

O domínio do comércio marítimo não se restringia ao comércio na pura acepção da palavra, no comprar mais barato para vender mais caro, mas no domínio da construção de todos os tipos de navios, sejam para guerra, embarcações ou transporte de mercadorias. Tratava-se dominar um complexo ramo industrial além do exercício da própria indústria do transporte, que Marx (2014) considerava um ramo da indústria das comunicações, cujo processo não era um objeto novo, mas a existência espacial modificada de homens ou mercadorias⁵⁴. Para Petty (1988), esse domínio não viria de maneira natural, mas dependia de um esforço articulado entre burguesia e Estado, o qual, por meio da tributação sustentaria os encargos públicos e garantiria a defesa nacional, além dos investimentos em infraestrutura, escolas, universidades e amenização da pobreza.

De acordo com Chang (2004), esse processo começa bem antes dos estudos de Petty, pois já no século XIV o monarca Eduardo III procurou desenvolver a indústria local do comércio de lã ao perceber o acúmulo de riqueza nos mais desenvolvidos Países Baixos. Henrique VII, na passagem do século XV para o XVI, procurou identificar locais adequados à instalação de manufaturas, contratou mão-de-obra especializada dos países baixos, aumentou tarifas e proibiu temporariamente a exportação de lã bruta. Elizabeth I proibiu definitivamente a exportação de lã bruta, enviou emissários comerciais ao papa e aos imperadores da Rússia, da Mongólia e da Pérsia e promoveu grandes investimentos na obtenção da supremacia naval inglesa. A legislação mercantil de 1721 promoveu a redução/abolição de tarifas alfandegárias das matérias-primas importadas pela manufatura, elevação do reembolso aduaneiro para matérias-primas importadas pelas manufaturas de exportação e abolição do imposto de exportação da maior parte dos manufaturados. A guinada para o “livre-comércio” só se verificou na década de 1850, em especial com o Tratado Cobden-Chevalier de 1860. Na década de 1880, alguns fabricantes britânicos em dificuldade já se puseram a reivindicar a proteção

⁵⁴ “[...] o que a indústria dos transportes vende é o próprio deslocamento de lugar. O efeito útil obtido é indissolavelmente vinculado ao processo de transporte, isto é, ao processo de produção da indústria dos transportes” (MARX, 2014, p. 133).

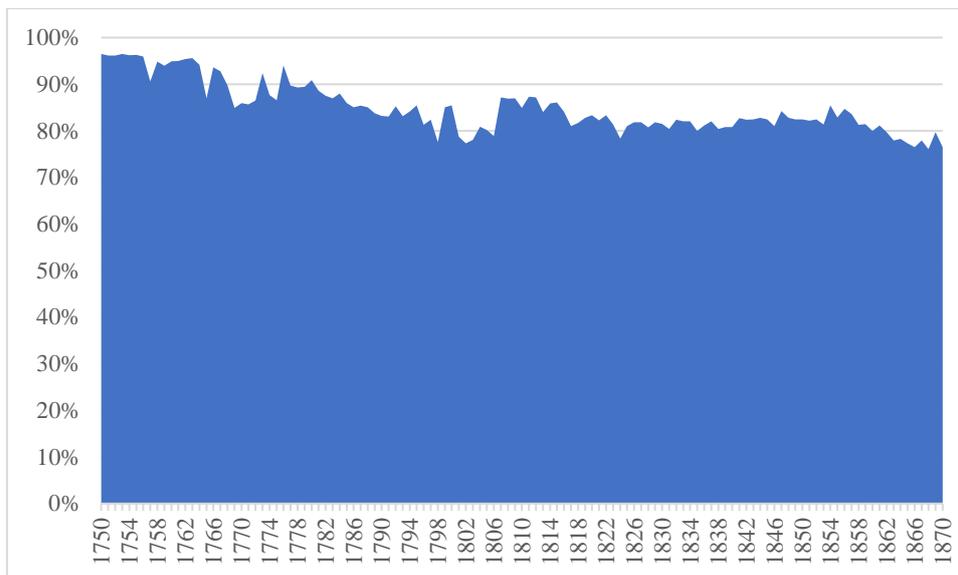
novamente. A curta era do livre-comércio terminou em 1932. Na verdade, conhecedores do poder da aduana, os britânicos procuraram impor ao longo do século XIX o “livre-comércio” pelos chamados tratados desiguais, os quais envolviam a imposição de tetos tarifários e a privação da autonomia tarifária.

Os britânicos recorreram aos tratados desiguais primeiramente na América Latina, a começar pelo Brasil, em 1810, quando os outros países do continente estavam conquistando independência política. Com o Tratado de Nanquim (1842), que se seguiu à Guerra do Ópio (1839-42), a China foi obrigada a firmar uma série de tratados desiguais nas duas décadas posteriores. Isso acabou redundando na perda total da autonomia tarifária e, simbolicamente, um britânico chefiou a alfândega durante os 45 anos entre 1863 e 1908. A partir de 1824, o Sião (atual Tailândia) assinou vários tratados desiguais, culminando com o mais abrangente deles, o de 1855. A Pérsia ratificou tratados desiguais em 1836 e em 1857, do mesmo modo que o Império Otomano em 1838 e em 1861. (CHANG, 2004, p. 98).

O tolhimento da autonomia tarifária foi um dos instrumentos da expansão internacional do capitalismo britânico. Entretanto, conforme chama atenção Marini (2011), embora as leis mercantis possam ser falseadas no plano internacional graças à pressão diplomática e militar por parte das nações industriais, uma análise materialista mais precisa constata que “[...] a utilização de recursos extraeconômicos é derivada precisamente do fato de existir por trás uma base econômica que a torna possível” (MARINI, 2011, p. 143). O caráter específico da riqueza capitalista levou à necessidade de não só do governo britânico garantir mercados para realização das mercadorias britânicas, mas também ao objetivo de tolher a concorrência nas raízes, uma vez que o desenvolvimento industrial em outros países reduziria o poder transnacional britânico, como eles bem sabiam de seu passado com os holandeses. Mas esse poder só pode ser exercido efetivamente a partir da base econômica o desenvolvimento industrial já alcançado relativamente no mercado mundial pelo império britânico.

A relevância central da tributação para os gastos públicos necessários à garantia e promoção do capitalismo inglês pode ser observada no **gráfico 1**. Neste gráfico é possível observar como, na metade do século XVIII, a quase totalidade das receitas públicas britânicas provinham da tributação sobre o comércio exterior, complementadas pela sobre o consumo de mercadorias, sobre a renda da terra, sobre o lucro e sobre a propriedade, representando uma média de 95% das receitas governamentais na década de 1750. Essa relação começa a se alterar no último quinto do século XVIII, quando outras receitas e os empréstimos públicos passam a assumir um papel mais relevante no financiamento público, com as mesmas categorias tributárias representando 78% da arrecadação governamental na década de 1860.

Gráfico 1 – Relação entre receitas tributárias e receitas governamentais totais – Reino Unido – 1750-1870.



Fonte: Mitchell (1998a).

Elaboração própria.

Para Petty (1988), a tributação, além da arrecadação desses recursos, também atuaria de maneira direta na competição internacional, por intermédio dos direitos alfandegários, tornando os produtos ingleses mais competitivos. Não é novidade específica a arrecadação de recursos por um Estado para mobilização em tempos de guerra, o que é novo e específico é a reordenação da estrutura econômica e social com a finalidade de se obter a superioridade militar e maior poder contra as ameaças externas, com o imperativo da valorização do capital como objetivo e limite da tributação.

Outra exposição burguesa registrada da simbiose entre Estado, tributação e promoção inicial da industrialização é aquela realizada por Alexander Hamilton nos Estados Unidos em 1791. Em seu *Relatório sobre as manufaturas* apresentado ao Congresso estadunidense, logo após justificar a relevância e a importância da promoção da indústria nascente⁵⁵, Hamilton defende que a indústria nascente necessita da ajuda governamental para compensar os prejuízos iniciais mediante, entre outras medidas: tarifas protecionistas, proibições de importação de manufaturados, proibição de exportação de matérias-primas, subsídios em pecúnia, prêmios e isenção de tributos sobre matérias-primas importadas.

⁵⁵ Hamilton (1791) aponta como circunstâncias positivas ao desenvolvimento industrial: a divisão do trabalho, ampliação do uso da maquinaria, aumento de empregos, promoção da emigração de países estrangeiros, provisão de maior espaço para a diversidade de talentos, ampliação do mercado interno e a criação de uma demanda mais certa e estável para a agricultura.

Embora o Congresso tenha rejeitado a maior parte do amplo programa de industrialização de Hamilton, em março de 1792 ele aprovou a maior parte do programa tarifário que ele havia proposto: aumentos nas tarifas sobre produtos manufaturados, incluindo o ferro e o aço da Pensilvânia, e reduções nas tarifas sobre matérias-primas (BROWNLEE, 2004, p. 22).

Entretanto, mesmo após esses aumentos em 1792, os impostos sobre comércio exterior ainda eram relativamente baixos e não influíam significativamente sobre as trocas comerciais. Em termos, orçamentários, entretanto, esses impostos representavam por volta de 90% do total das receitas tributárias federais (BROWNLEE, 2004). De acordo com Chang (2004), o nível médio das alíquotas dos tributos sobre comércio exterior ficou por volta de 12,5% entre 1789 e 1812. É apenas após a guerra contra a Grã-Bretanha, em 1812, que as alíquotas passam a sofrer aumentos mais significativos, e em 1820 o nível da tributação já tinha atingido 40% sobre as importações de manufaturados.

Ao todo, a tributação financiou mais de 40% das despesas durante a Guerra de 1812, e a guerra foi tão popular que não houve reação política significativa contra os níveis temporariamente elevados de impostos. Nenhuma mudança permanente no nível ou tipo de tributação federal emergiu da guerra (BROWNLEE, 2004, p. 29).

A resistência dos interesses agrários do Sul, entretanto, logo retornaria as tarifas médias para 25%, mas após a Guerra de Secessão, o “sistema americano” de proteção às indústrias nascentes foi efetivamente posto em prática, tarifa média de 1865 a 1913 ficando em torno de 44% (CHANG, 2004). Além do objetivo de conter a concorrência internacional e proteger as indústrias nascentes, a tributação sobre o comércio exterior tornou-se a principal fonte de arrecadação do governo federal dos Estados Unidos.

Tabela 9 – Relação entre tributos sobre o comércio exterior e receita total do governo federal dos EUA – 1795-1850.

	Arrecadação de tributos sobre o comércio exterior (A)	Receita total (B)	A/B
1795	\$5.588.461	\$6.114.534	91,40%
1810	\$8.583.309	\$9.384.215	91,47%
1820	\$15.005.612	\$17.880.670	83,92%
1830	\$21.922.391	\$24.844.116	88,24%
1840	\$13.499.502	\$19.480.115	69,30%
1850	\$39.668.686	\$43.603.439	90,98%

Fonte: United States Department of Commerce (1949).

Elaboração própria.

Esses dados, além de expressarem o papel econômico dos impostos indiretos sobre o comércio exterior na luta da burguesia estadunidense contra as burguesias de outras nações e contra o proletariado nacional, também expressava as disputas entre as diferentes frações da classe dominante no país. De acordo com Brownlee (2004), a Constituição estadunidense deu amplos poderes ao governo federal para impor impostos indiretos, mas restringiu sua competência tributária em relação a tributos diretos. “Essa restrição teve um grande impacto na forma de futuros regimes tributários federais e na divisão do esforço tributário entre o governo federal e os governos de estados e municípios” (BROWNLEE, 2004, p. 13). Essa limitação tinha raízes nos receios das elites locais em relação ao poder que a tributação direta dava ao parlamento e à monarquia britânicos, “proprietários de escravos, por exemplo, preocupavam-se que um imposto sobre a propriedade federal poderia destacar a propriedade de escravos” (BROWNLEE, 2004, p. 20)⁵⁶. A questão federalista expressava interesses das frações das classes dominantes que eram mais fortes em cada unidade da federação, como industriais de diferentes ramos, ruralistas, financistas e comerciantes, os quais mantiveram-se após a independência. Os norte-americanos, conquistaram pelas armas sua autonomia tarifária e logo suplantariam o imperialismo inglês, lançando as bases para criar o seu próprio.

A Alemanha, que tem suas raízes unificadoras na formação de uma aliança aduaneira em 1834, também assentava sua tributação na tributação indireta, conforme se verifica na **tabela 10**, em que são apresentadas as principais bases de incidência tributária de dois dos principais reinos germânicos no século XIX, em proporção da receita tributária total de cada um, antes da formação do Império Alemão em 1871.

Tabela 10 – Arrecadação tributária por base de incidência em relação à receita tributária total – Bavária e Prússia – 1839-1865.

Ano	Reino	Diretos	Impostos avaliados ⁵⁷	Propriedade territorial	Receitas comerciais e industriais	Indiretos	Comércio exterior	Consumo	Outros ind.
1839	Bavária	29,6	1,7	23,9	3,6	70,4	27,5	25,9	16,1

⁵⁶ Sobre a relação entre a tributação e a propriedade, e a cautela na concessão do poder de tributar ao Estado, escreveu o “pai da constituição” estadunidense, “a repartição de impostos sobre as várias descrições de propriedade é um ato que parece exigir a mais exata imparcialidade; no entanto, talvez não exista nenhum ato legislativo em que maior oportunidade e tentação sejam dadas a um partido predominante de espezinhar as regras de justiça” (MADISON, 1787). Trata-se de uma justificativa moral à limitação do poder federal impor tributos diretos, os quais foram restringidos pelo artigo I, seção 9, da constituição estadunidense.

⁵⁷ De acordo com Flora (1983), os impostos avaliados eram uma forma de taxação da renda e da propriedade, especialmente no século XIX, que se baseava em indicadores externos, como número de empregados, cavalos, carroças, casas etc.

Ano	Reino	Diretos	Impostos avaliados ⁵⁷	Propriedade territorial	Receitas comerciais e industriais	Indiretos	Comércio exterior	Consumo	Outros ind.
1849	Bavária	30,8	2,9	21,2	5,5	69,2	26,6	26,8	15,8
	Prússia	35,8	18,1	13,3	4,3	64,2	22,4	...	...
1859	Bavária	31,3	0,9	24,2	6	68,9	24,1	24,9	19,9
1860	Prússia	39,2	20,4	13,8	4,5	60,8	15,7	39,2	6,4
1865	Bavária	29,1	0,9	21,8	6,3	70,9	19,8	29,2	21,9
	Prússia	39,8	16,4	16,7	4,9	60,2	14,1	38,6	7,5

Fonte: Flora (1983). Elaboração própria.

Em ambos os reinos é possível observar a predominância dos tributos indiretos durante a fase de desenvolvimento inicial do industrialismo alemão, com a predominância da tributação sobre o comércio exterior na primeira metade do século XIX, seguida pela tributação sobre o consumo. A relação entre elas altera-se no terceiro quarto do século, mas logo a tributação sobre o comércio exterior voltaria a crescer já no Império Alemão (FLORA, 1983, p. 305). Essa forma de tributação contava com argumentos ideológicos para justificar o atendimento dos interesses dos capitalistas alemães invocados ideologicamente como o supremo interesse nacional.

Para List (1983), conselheiro da liga de comerciantes e manufatores alemães que influenciou a fundação da Zollverein alemã e preocupado em fornecer uma política econômica que promovesse, anunciadamente, “o bem-estar, a cultura e o poder da Alemanha” (p. 3), os princípios da liberdade de comércio e da livre concorrência só poderiam ser mutuamente benéficos no caso de duas nações que competem no mesmo grau de desenvolvimento industrial. Assim, desenvolveu um sistema de economia política que tinha por base a nacionalidade, enquanto interesse intermediário entre o individualismo e a humanidade inteira. Na sua concepção, a industrialização de nações atrasadas dependia da proteção aduaneira à indústria nascente, combinada com a eliminação das tarifas internas. Além disso, considerava fundamental o estabelecimento de instituições, leis, administração pública e política exterior baseadas na unidade e no poder da nação.

O exemplo da Holanda, como o da Bélgica, das cidades hanseáticas e das repúblicas italianas, ensina-nos que a operosidade privada sozinha não é suficiente para manter o comércio, a indústria e a riqueza de Estados e nações inteiros, se não lhes forem favoráveis as circunstâncias públicas sob as quais o comércio e a indústria funcionam; o exemplo desses países ensina-nos além disso que a maior parte das forças produtivas dos indivíduos deriva da constituição política do governo e da força da nação (LIST, 1983, p. 29).

As circunstâncias adequadas eram identificadas por List (1983) na Inglaterra e depois nos Estados Unidos, nos quais a unidade nacional teria sido fundamental para criá-las a partir de um poder político adequado. Mediante essa força política e da unidade nacional, uma nação poderia investir em sua prosperidade, a qual decorreria não da proporção em que se acumula riqueza, mas da proporção em que uma nação desenvolve suas forças de produção. Assim, “a nação deve sacrificar e deixar de lado um pouco de sua prosperidade material para adquirir cultura, habilidade profissional e forças de produção; deve sacrificar algumas vantagens atuais, se quiser assegurar para si certas vantagens futuras” (LIST, 1983, p. 103). Portanto, se “as taxas protecionistas exigem o sacrifício de um *valor*, essa aparente perda é contrabalançada e amplamente compensada por se adquirir uma força de produção” (p. 104, destaque no original). O que se obscurece nessa constatação é o fato de que o sacrifício não é igual para cada nacional que compõe a nação, pelo contrário, ele depende muito de onde cada indivíduo encontra-se na estrutura de classes sociais que conforma aquela nação. O caráter de classe que é evidenciado pelo próprio List, quando este informa que a união aduaneira alemã tem origem na formação de uma associação privada de 5 a 6 mil fabricantes e comerciantes alemães, que tinham o objetivo de “[...] abolir todas as tarifas aduaneiras internas entre os vários Estados germânicos, e, por outro lado, estabelecer um sistema comum comercial e alfandegário para toda a Alemanha” (LIST, 1983, p. 66). Além do caráter de classe que obscurecido pela síntese nacional, a qual esconde tanto a medida do sacrifício quanto a medida do retorno para as diferentes classes sociais, outro aspecto a ser destacado na estratégia da proteção às indústrias nascentes é o limitado mecanismo externo de atuação dos Estados sobre a lei do valor.

A dinâmica interestatal que se forma no capitalismo transfigura-se numa competição em que, todos subordinados às necessidades de valorização e acumulação, tentam atrair para si os maiores louros pela restrição do desenvolvimento das forças produtivas das nações competidoras. E foi justamente por meio desse processo que a Alemanha, antes de se unificar em um Estado-nação moderno, conseguiu acelerar o seu processo de desenvolvimento capitalista.

A falta de um mercado interno nacional antes de 1871, que poderia se comparar com as oportunidades da Grã-Bretanha para o comércio exterior, foi superada em 1834 com a criação da União Aduaneira de inspiração prussiana. [...] foi uma pré-condição essencial para o sucesso da industrialização da Alemanha. Para seus Estados membros, a União Aduaneira foi, graças ao aumento de sua receita e à redução dos custos administrativos, um empreendimento financeiramente lucrativo. Promoveu uma padronização da lei e uma moeda uniforme por meio de convenções monetárias e um novo código comercial. Concluiu tratados comerciais vantajosos, proporcionando proteção tarifária contra a concorrência externa, bem como tráfego

fluvial isento de impostos e uma área de baixa tarifa no mercado interno (WEHLER, 1985, p. 19).

Portanto, o desenvolvimento no capitalismo nacional necessariamente é combinado com a restrição do desenvolvimento geral das forças produtivas, a proteção do atraso universal é condição para a promoção do progresso particular. O que Petty, Hamilton e List identificaram como mecanismos para o desenvolvimento industrial dependia da exploração da força de trabalho interno em cada um de seus países em detrimento do consumo, isso porque essa é a forma de se desenvolver no capitalismo, todo o processo de desenvolvimento das “forças produtivas” está subordinado ao processo de valorização, à produção para a troca. O Estado-nação capitalista é necessariamente um Estado de classe, um Estado que tem de garantir a acumulação e a forma de sua representação em uma moeda socialmente válida. Para além de suas funções institucionais, ele se torna também um espaço de disputa e organização das classes dirigentes na expansão capitalista, com a tributação como instrumento fundamental para arrecadação de recursos dos seus cada vez mais complexos de intervenção.

2.3. Forma tributária no imperialismo

De modo geral, tarifas, subsídios aduaneiros e reembolsos aos insumos foram alavancas utilizadas no desenvolvimento dos países capitalistas que logo se tornariam grandes potências imperialista a protagonizar batalhas econômicas e geopolíticas, também durante o período clássico do imperialismo. Conforme percebeu Hobson (1902), as finanças públicas assumiram um papel diferenciado, uma vez que o imperialismo implica no uso da maquinaria estatal pelos interesses privados dos capitalistas, para assegurar ganhos econômicos fora do país. Em suas palavras, “a raiz econômica do Imperialismo é o desejo de fortes interesses industriais e financeiros organizados de assegurar e desenvolver, às custas do público e pela força pública, mercados privados para seus bens excedentes e seu capital excedente” (HOBSON, 1902, p. 113). Entre os meios para a realização desses objetivos, incluem-se as guerras e a militarização, que representaram altos gastos públicos que deveriam ser financiados não pelos principais interessados, mas pela população como um todo, por meio da tributação que não afetasse diretamente os interesses do capital expansionista.

Hobson observou que nas três últimas décadas do século XIX a taxa de crescimento do gasto público inglês foi superior às taxas de crescimento da renda nacional e do comércio exterior. Característico do imperialismo clássico (MANDEL, 1983), as maiores rubricas foram

para gastos militares e navais, os quais continuariam a se escalar até a grande guerra imperialista.

O restante era disponibilizado para educação, governo civil e para política de subsídios locais, configurando-se a sua distribuição de acordo com as disputas entre as classes sociais e suas frações.

As classes financeiras, industriais e profissionais, que, como vimos, constituem o núcleo econômico do Imperialismo, têm usado seu poder político para extrair essas somas da nação a fim de melhorar seus investimentos e abrir novos campos para o capital, e para encontrar mercados lucrativos para seus bens excedentes, ao passo que, das somas públicas despendidas com esses objetos, eles colhem outros grandes ganhos privados na forma de contratos lucrativos e empregos lucrativos ou rendíveis (HOBSON, 1902, p. 101-2).

Uma das formas de manifestação dessa disputa, que envolvia subornos e concessões de dinheiro público, eram os subsídios à tributação local, a qual era uma forma de subsídio indireto a proprietários de terra. Hobson (1902) chama atenção para o fato de que, embora não fosse claramente reconhecido, para além de toda a justificação política, o aumento do gasto público era “[...] uma fonte direta de ganho para certos interesses bem-organizados e influentes, e o Imperialismo era o principal motivo desse crescente gasto” (HOBSON, 1902, p. 103). Assim, para Hobson, o significado mais claro da finança imperialista aparece no lado da tributação.

O significado mais claro das finanças imperialistas, entretanto, aparece do lado, não das despesas, *mas dos impostos*. O objetivo dos interesses econômicos que usam o erário público para fins de ganho privado é em grande parte derrotado se eles tiverem primeiro de encontrar o dinheiro para encher esse bolso. Evitar a incidência direta de impostos de seus próprios ombros sobre os de outras classes ou da posteridade é uma política natural de autodefesa (HOBSON, 1902, p. 103, destaque nosso).

A questão dos interesses de classes se coloca de maneira evidente na questão tributária imperialista, uma vez que implica em quem irá financiar todos grandes custos, especialmente militares, da empreitada que favorece os capitais favorecidos pela expansão imperialista. Colocar os fardos sobre os ombros das outras classes, por meio da tributação indireta, ou da posteridade, por meio do endividamento público, aparece como uma solução natural às classes dominantes. Uma tributação que Hobson (1902) considera sã, baseada na tributação de ganhos de capital ou na tributação progressiva do lucro e da renda, implicaria tributar justamente os elementos que constituem a raiz do imperialismo. “Um sistema sólido de tributação atingiria, portanto, a própria raiz da doença” (HOBSON, 1902, p. 104). Para evitá-lo, a elite imperialista

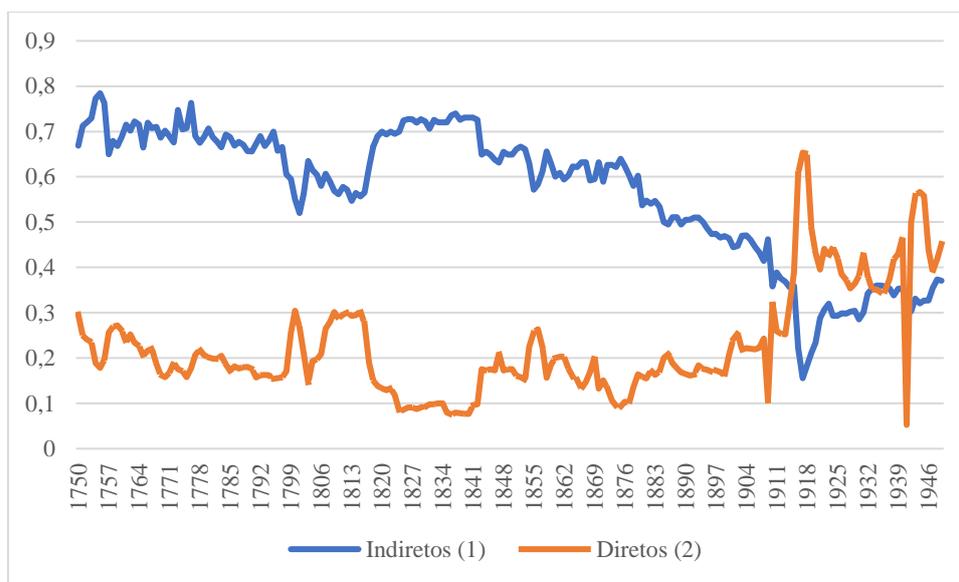
buscou justamente fazer com que o grosso da população pagasse sem saber que estava pagando, pelo maior período possível.

Apoiar o imperialismo por meio da tributação direta de rendas ou propriedade seria impossível. Onde qualquer forma real de controle popular existisse, o militarismo e as guerras seriam impossíveis se cada cidadão percebesse seus custos com pagamentos em dinheiro vivo. O imperialismo, portanto, favorece a tributação indireta em todos os lugares; não principalmente por motivos de conveniência, mas para fins de ocultação (HOBSON, 1902, p. 104).

Hobson coloca em questão o caráter antidemocrático que a tributação indireta detém e que possibilita ao capital imperialista a ocultação das fontes de recursos públicos de suas aventuras privadas. Uma anomalia a essa regra foi o caso da Inglaterra, segundo Hobson. Esse país foi uma exceção à regra e dispôs da tributação direta como mecanismo de financiamento público importante naquele período. Isso se deve a alta rentabilidade proporcionada pelo estabelecimento do livre comércio no país que dominava a ponta da indústria mundial naquele momento. O comércio livre de impostos permitia à plutocracia industrial e comercial a importação de matérias-primas a baixo custo além de reduzir o custo da força de trabalho, o que fez com essas classes preferissem a reposição do imposto sobre a renda ao aumento dos tributos indiretos, especialmente sobre a importação. Essa política excepcional, além da razão de se evitar o retorno ao protecionismo condenado pelas elites inglesas àquele tempo, combinava-se com um desejo de conciliação em um momento turbulento e de organização das classes trabalhadoras no país. Portanto, uma combinação de razões econômicas e políticas possibilitou essa excepcionalidade. A Inglaterra foi uma exceção que provou a regra, uma vez que a tributação indireta foi uma aliada natural do imperialismo, especialmente pelo protecionismo praticado àquele tempo por Estados Unidos e Alemanha. O que não é mencionado por Hobson (1902) claramente, é que essa posição inglesa só foi possível após mais de dois séculos de proteção praticados antes mesmo dos Atos de Navegação de Cromwell. O imposto sobre a renda na Inglaterra tem origem em necessidades militares, decorrentes da guerra contra Napoleão, que fez com que o governo estabelecesse um imposto de renda de 10% sobre qualquer renda acima de 60 libras em 1799, com reduções rendas superiores a 200 libras. Enquanto um breve acordo suspendeu o imposto de renda em 1803, a retomada do conflito fez o tributo retornar e durar até 1815, quando foi novamente repelido de forma entusiástica por seus críticos. O tributo retornou em 1842, para rendas acima de 150 libras, com duração inicial de 3 anos. Entretanto, continuou sendo renovado de forma “temporária” até a atualidade, com expiração anual no dia 5 de abril (HMRC, 2021). Essa reintrodução respondia à necessidade de

cobrir crescentes déficits orçamentários sem atacar o livre-cambismo. Além disso, é necessário esclarecer que a maior proporção dos tributos diretos sobre os indiretos na Inglaterra passa a ocorrer apenas após a Primeira Guerra Mundial, conforme é possível observar no **gráfico 2**.

Gráfico 2 – Tributos indiretos e indiretos em relação à receita governamental total – Reino Unido – 1750-1949.



Fonte: Mitchell (1998a).

Elaboração própria.

(1) Tributos indiretos incluem os incidentes sobre o comércio exterior e os sobre o consumo doméstico.

(2) Tributos diretos incluem os incidentes sobre a renda da terra, lucros e propriedade.

A tributação indireta foi, portanto, ainda hegemônica ao longo da fase de acumulação capitalista desde a revolução industrial até a guerra imperialista de 1914-1918. O imperialismo estabeleceu um crescente parasitismo que encontrou limites à tributação, o que levou à ampliação, também, do mecanismo da dívida pública. Conforme expõem Tanzi e Schuknecht (2000), embora fundamental, a receita tributária ainda estava em torno de 10% do PIB em países envoltos na disputa imperialista, conforme pode ser observado na **tabela 11**.

Tabela 11 – Receita tributária geral – 1870-1913 – países selecionados - % PIB

	Em torno de 1870	1913
	(1)	
<i>Governo geral</i>		
Austrália	17,8	16,7
Estados Unidos	7,4	7,0
França	15,3	13,7

	Em torno de 1870 (1)	1913
Irlanda	9,6	11,8
Itália	12,5	14,7
Japão	9,5	...
Noruega	4,3	7,7
Reino Unido	8,7	11,2
Média	10,6	11,8
<i>Governo central</i>		
Bélgica	11,6	...
Canadá	4,1	5,5
Alemanha	1,4	3,2
Holanda	...	6,4
Espanha	9,4	10,3
Suécia	9,5	6,7
Suíça	...	2,5
Média	7,2	5,8
Média total	9,3	8,8

Fonte: Tanzi e Schuknecht (2000).

(1) 1870 ou ano mais próximo disponível.

A carga tributária era limitada pela própria burguesia interessada na expansão imperialista, que via no poder tributário estatal uma intromissão desmedida sobre a propriedade privada. Com a dificuldade de aumentar a carga tributária e diante de responsabilidades cada vez maiores no contexto da expansão imperialista, países como Estados Unidos e Inglaterra apresentavam dívidas públicas de cerca de 40% do PIB em 1870 (Tanzi; Schuknecht, 2000). A dívida pública cumpre uma dupla função neste contexto: por um lado, ela permite mais um meio de se evitar a tributação direta da renda e da propriedade; por outro lado, a dívida torna-se num meio útil de investimento para poupanças mais ociosas a espera de um emprego mais lucrativo.

A criação de grandes dívidas públicas crescentes não é, portanto, apenas uma consequência necessária de uma despesa imperialista muito grande para sua receita corrente, ou de alguma extorsão repentina forçada de uma indenização de guerra ou outra penalidade pública. É um objetivo direto das finanças imperialistas criar mais dívidas, assim como é um objetivo do agiota privado incitar seus clientes a dificuldades pecuniárias para que possam recorrer a ele (HOBSON, 1902, p. 115).

Essa dinâmica de apropriação do fundo público pelas classes rentistas ocorre tanto interna quanto externamente às nações imperialistas. Hobson (1902) exemplifica os casos de

Egito, Turquia e China, cujas dívidas estavam nas mãos de investidores e financistas de outras nações. Essa dinâmica de remuneração dos rentistas é a que caracteriza o capital portador de juros, com o desenvolvimento moderno das finanças, e da tecnologia, especialmente de comunicação, posteriormente desenvolvida, abre-se o espaço para a multiplicação do capital fictício sobre esta base de dominação pela dependência financeira. Wood (2014) destaca esse elemento um aspecto específico do imperialismo capitalista, o qual exerce “[...] seu domínio por meios econômicos, pela manipulação das forças de mercado, inclusive da arma da dívida” (WOOD, 2014, p. 23).

Por outro lado, Paish (1909), ao analisar relatório dos comissários da receita federal britânica, celebrava a grande relevância da renda decorrente centenas de milhões de capital investidos em outros países para a receita pública da Grã-Bretanha. Ao analisar as rendas decorrentes de receitas de pagamentos de juros sobre títulos governamentais estrangeiros e coloniais, de dividendos e juros de empresas e corporações estrangeiras e coloniais, de investimentos em ferrovias e outras empresas britânicas, chegou à estimativa de 140 milhões de libras ao ano. Para fins de comparação, esse valor correspondia ao equivalente de 92,83% da média da arrecadação tributária do Reino Unido na primeira década do século XX (MITCHELL, 1998, p. 844). Essa transferência de valores para o centro imperialista pela via de juros e dividendos, auxiliava no balanço do setor público de duas formas: por um lado, aumentava o montante de renda disponível para tributação, por outro, reduzia a necessidade de expansão da carga tributária, dado o crescente montante absoluto de riqueza disponível no país. Trata-se, portanto, do efeito inverso sobre uma economia subordinada, como a chilena e as demais objeto das transferências de capital britânico, onde a necessidade de pagamentos de juros, endividamento e transferência de valores reduziam o escopo possível de tributação, aumentando a pressão fiscal duplamente, pela maior necessidade de financiamento e administração local, e pela necessidade de manutenção do serviço da dívida no caso dos empréstimos públicos.

Vimos, anteriormente que, de acordo com Marx (2017), a centralização e concentração de poupanças pelas instituições bancárias é um processo característico do desenvolvimento do sistema de crédito no capitalismo, o qual dá um poder social cada vez maior aos capitalistas deste setor. Lênin (2011) considera que essa transformação de intermediários em monopolistas, como um processo fundamental da evolução do imperialismo. A concentração do capital promovia o grupo de capitalistas do setor financeiro a monopolistas que passavam a subordinar as operações comerciais e industriais de toda a sociedade capitalista. Ao demonstrar o papel das finanças no que considerava uma nova etapa do capitalismo, Lênin assevera que “o século XX

marca, pois, o ponto de viragem do velho capitalismo para o novo, da dominação do capital em geral para a dominação do capital financeiro” (LÊNIN, 2011, p. 159). O capital financeiro, resultado inicial da fusão do capital bancário e industrial, passa obter lucros cada vez maiores pela constituição de sociedades, emissão de valores e os empréstimos públicos, “[...] consolidando a dominação da oligarquia financeira e impondo a toda a sociedade um tributo em proveito dos monopolistas” (LÊNIN, 2011, p. 169). O imperialismo, naquele momento, se confundia com o próprio domínio do capital financeiro, e implicava, política e socialmente, no predomínio do rentista e da oligarquia financeira em relação às demais classes e frações do capital. No quadro internacional, isso implicava que, no começo do século XX, todo o resto do mundo era devedor e tributário de quatro países que detinham cerca de 80% do capital financeiro mundial: Inglaterra, Estados Unidos, França e Alemanha.

A exportação de capital, mais que a exportação de mercadorias, passa a caracterizar o desenvolvimento capitalista com o imperialismo característico do final do século XIX e início do século XX. A busca por terras, salários e matérias-primas mais baratas combina-se com o excedente de capital disponível nos países imperialistas, o que gerou um desenvolvimento significativo da exportação de capitais no começo do século XX. Em relação ao capital portador de juros, Lênin (2011) destaca o fato de o imperialismo francês ser usurário, uma vez que se caracterizava pela exportação sobretudo de capital de empréstimo, empréstimos públicos, e não de capital investido em indústria. Mesmo nesse último caso, a predominância do capital financeiro se manifestava na intermediação e na forma de ação do capital, como no caso das operações financeiras relacionadas a construção de ferrovias no Brasil efetuadas por operações financeiras intermediadas de capitais franceses, belgas, britânicos e alemães (LÊNIN, 2011, p. 186)⁵⁸. Apenas para os britânicos, o investimento em ferrovias na Argentina, Brasil, Chile, México e Uruguai rendiam 13 milhões de libras por ano na primeira década do século XX. Para esses mesmos países, entre julho de 1908 e junho de 1909, foram exportados capitais que, somados, totalizaram mais de 56 milhões de libras (PAISH, 1909, p. 479). Observando esse processo em linhas gerais, conclui Mandel (1983) que “[...] foi a exportação de capital dos países imperialistas, e não o processo de acumulação primária impulsionado pelas classes dominantes locais, que determinou o desenvolvimento econômico do que seria, mais tarde,

⁵⁸ Já na segunda metade do século XIX, os governos imperiais e provinciais do Brasil ofereciam condições especiais para tornar os investimentos estrangeiros em ferrovias no país mais atrativos, tais como: a) “privilégio por zona”, que garantia uma área de 30 km de cada lado da linha; b) garantia de juros, que assegurava de 5% a 7% sobre o capital investido; c) isenção de taxas sobre a importação de maquinaria e equipamentos necessários à construção e à operação das ferrovias; d) prioridade sobre a exploração da riquezas do subsolo e comercialização de terras devolutas situadas na zona de privilégio da companhia ferroviária (LAMOUNIER, 2012, p. 99).

denominado Terceiro Mundo” (MANDEL, 1983, p. 36). Essa forma de apropriação centralizada da riqueza produzida por diversos lugares do mundo foi favorecida pelo processo de consolidação do capital financeiro.

Hilferding (1985) vinculou o capital financeiro ao movimento do valor, do capital em sua totalidade. Assim, enfatiza a forma dinheiro do capital financeiro, que se mantém dessa forma e é aplicado enquanto capital monetário, e que sempre pode ser retirado sob a forma monetária: “Chamo de capital financeiro o capital bancário, portanto o capital em forma de dinheiro que, desse modo, é na realidade transformado em capital industrial” (HILFERDING, 1985, p. 219). Esse processo tendencial de concentração acelerado a partir do desenvolvimento do sistema de crédito recebe mais impulso com a formação de trustes e cartéis. “O capital financeiro desenvolveu-se com o desenvolvimento da sociedade anônima e alcança o seu apogeu com a monopolização da indústria (HILFERDING, 1985, p. 219). Portanto, a propriedade do capital financeiro e o processo de sua concentração é que vão tornando os proprietários do capital bancário e do capital industrial “cada vez mais as mesmas pessoas” (p. 219). Essa concentração e organização do capital financeiro confere a este uma influência cada vez maior sobre o Estado e sobre a política, o que animou as atividades expansionistas e exportadoras de capital que caracterizavam o imperialismo na sua forma clássica.

Singer (1974) destaca que o acirramento da competição inter-imperialista no período clássico do imperialismo teve como armas os investimentos de capitais dos países industrializados nos países não desenvolvidos, sendo a América do Sul um dos principais centros da batalha. Essas inversões perseguiram taxas de lucro mais elevadas e/ou o domínio dos mercados internos das economias coloniais ou semicoloniais. As taxas de lucros eram viabilizadas pelos empréstimos a governos, dispostos a pagar elevadas taxas de juros e comissões, ou por meio dos investimentos em obras públicas com riscos eliminados pelas “garantias de juros” dadas pelos governos. Sobre o caráter da exportação de capitais britânicos, o caso brasileiro exemplifica o papel do capital portador juros. Mais da metade dos investimentos britânicos de 1890 a 1913 foram representados por empréstimos ao governo brasileiro. Para Singer (1974), o mecanismo da dependência financeira foi favorecido pelo desenvolvimento retardatário da indústria no Brasil e do caráter subordinado da inserção do país na divisão internacional do trabalho. Enquanto a vida urbana do país dependia de importações de artigos têxteis, ferro, carvão e maquinaria estrangeiras, especialmente britânicas, o país tornava-se acentuadamente dependente da exportação do café, um produto primário de baixa complexidade no cultivo e preparo que chegou a representar 72,5% das exportações do país em 1929. A continuada dependência financeira, estimulada pela

dependência comercial, permitia aos credores estrangeiros impor condições draconianas e cada vez mais desvantajosas para o erário brasileiro.

Assim, entre 1890 e 1927, o Brasil efetuou pagamentos no valor de £ 344,8 milhões e recebeu novos empréstimos no valor de £ 325 milhões. Como se vê, o Brasil assumiu novas dívidas principalmente para pagar os juros das anteriores. Apesar de termos pago mais que o valor dos novos empréstimos, o saldo de nossa dívida externa cresceu de £ 31,1 milhões no fim do Império para £ 267,2 milhões no fim da República Velha (SINGER, 1974, p. 567).

Esse endividamento colocava um enorme peso sobre as finanças públicas e pressionava a carga tributária do país. A dependência financeira também refletiu a disputa inter-imperialista com a diversificação dos credores de empréstimos estrangeiros a partir de 1908, refletindo a atenuação do monopólio britânico no mercado financeiro mundial, em especial para os Estados Unidos.

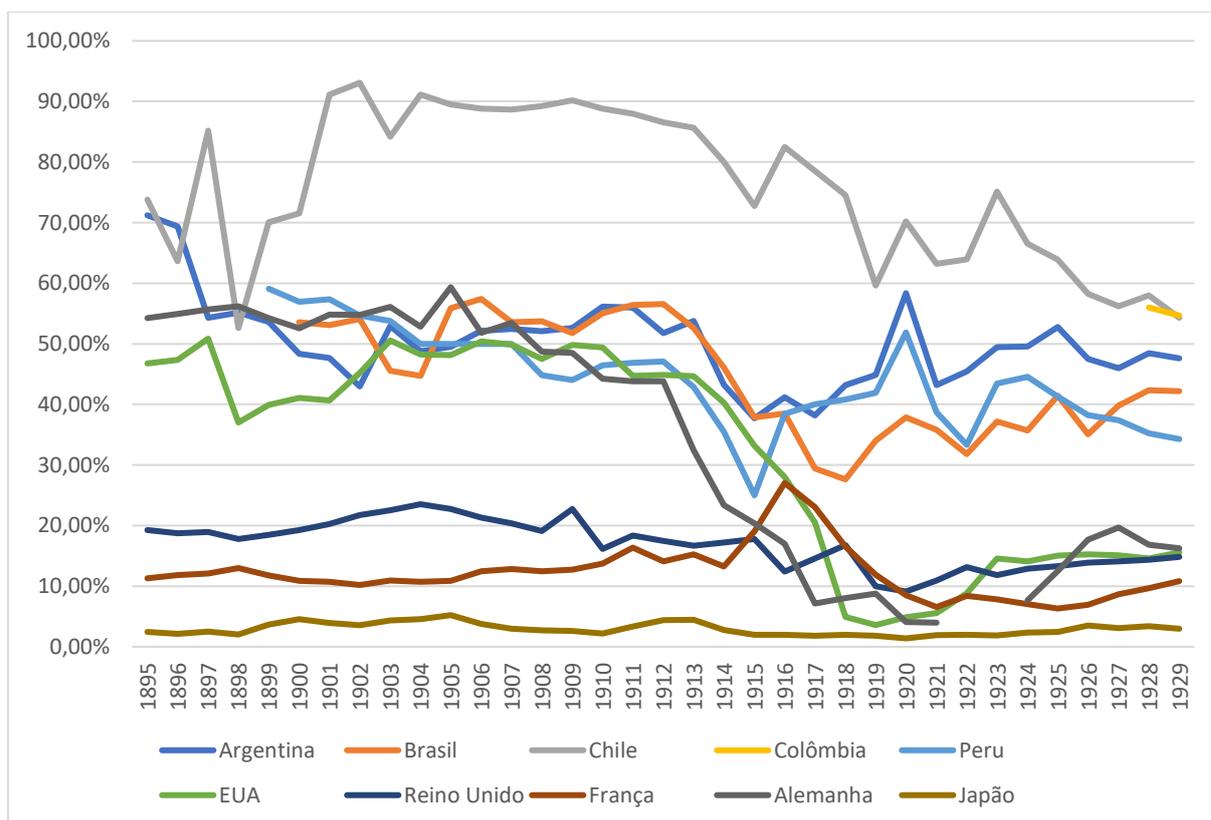
O governo federal contraiu, entre 1921 e 1927, quatro grandes empréstimos junto ao mercado de Nova York, que atingiam o montante de US\$ 176,5 milhões. Como consequência, a Inglaterra – que naquele intervalo só forneceu um empréstimo, assim como a França – foi alijada do posto que havia ocupado durante mais de um século: o de maior credor do governo brasileiro (ARRUDA, 2012, p. 137-8).

De acordo com Arruda (2012), os empréstimos públicos eram uma solução de curto prazo para enfrentar o problema de uma frágil estrutura tributária, já que as classes dominantes, em especial a oligarquia agroexportadora, recusavam-se em aceitar a ampliação da base tributária por intermédio da criação de novos impostos (como o de renda ou sobre a propriedade), uma vez que, dado seu caráter direto e progressivo, poderiam comprometer o mecanismo de redistribuição da renda do país, já espremida pela transferência de valores aos centros imperialistas. Não é por caso que prevalece a tributação sobre o comércio exterior no Brasil como a maior fonte de receitas do orçamento público até 1934 (GASSEN; VALADÃO, 2020). Essa dinâmica das classes locais do Brasil refletia-se em um sistema tributário irrisório e que favorecia o caráter parasitário do capital financeiro, uma vez que tornava o país cada vez mais dependente da sina de contrair novos empréstimos para pagar os títulos vencidos. O mecanismo da dependência pela dívida também era necessário pelo fato do capital financeiro em expansão não poder ser completamente regateado nos países centrais, uma vez que, até a Primeira Guerra Mundial, os impostos na maioria desses países não representavam mais do que 10% da renda nacional bruta.

A transferência de valor foi, portanto, um mecanismo que permitiu a ampliação da base tributária nos países imperialistas e impôs uma constrição na base tributária dos países

dependentes. O efeito sobre a estrutura tributária nos países dependentes pode ser observada no **gráfico 3**, em que se evidencia a relação entre a tributação sobre o comércio exterior e as receitas públicas de 10 países.

Gráfico 3 – Tributação sobre o comércio exterior em relação às receitas públicas totais – países selecionados – 1895-1929.



Fonte: Mitchell (1993; 1998a; 1998b). Elaboração própria.

Nota: Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Peru, Japão e Estados Unidos, impostos sobre comércio exterior apenas em relação às receitas do governo central. Reino Unido, França e Alemanha, receitas em relação ao governo geral.

Os dados levantados, demonstram como da virada do século até o final da década de 1920, os impostos sobre o comércio exterior já haviam assumido uma relevância menor no orçamento público dos países imperialistas em relação aos países dependentes. Ou seja, o peso do “[...] sacrifício dos valores de troca dos consumidores, especialmente trabalhadores [...]” (MARX, 1975, p. 275), posto a partir dos impostos sobre o comércio exterior, era menor relativamente sobre os trabalhadores dos países imperialistas do que sobre os trabalhadores dos países dependentes.

É necessário esclarecer os casos de Estados Unidos e Alemanha, os quais, até um pouco antes da Primeira Guerra Mundial apresentam, no gráfico, relações percentuais próximas com

as dos países dependentes quanto à participação dos impostos sobre o comércio exterior na totalidade das receitas públicas.

Já vimos anteriormente como a tributação sobre o comércio exterior teve um papel fundamental na proteção da indústria e na conformação do orçamento público dos Estados Unidos. Além das razões da disputa internacional pelo processo de industrialização e por mercados consumidores, tão relevantes quanto foram as razões internas, provocadas pela dinâmica posta pelas classes que disputavam a hegemonia do projeto de união das ex-colônias britânicas, as quais geraram uma trava constituição à imposição de tributos diretos por parte do governo federal. Com a limitação à competência federal para utilização dos tributos diretos, o caminho para o governo federal era o da utilização dos impostos sobre o comércio exterior e sobre o consumo interno. Por outro lado, com ênfase federal sobre tributos indiretos, estados e municípios passaram a desenvolver sistemas tributários fortemente baseados nos impostos sobre a propriedade, os quais se tornaram dominantes nesses níveis federativos por volta da década de 1860⁵⁹. Apesar da instituição de alguns tributos diretos de maneira limitada para cobrir os gastos da Guerra Civil, os tributos diretos seguiram prioritários, com raros produtos sendo tributados a alíquotas inferiores a 40% do seu preço, e, em alguns casos, chegando a 100% do preço⁶⁰.

De acordo com Brownlee (2004), o sistema de tributação indireta, sobre o comércio exterior, e sobre alguns produtos específicos sobre a unidade, recebia o apoio de diferentes classes e frações sociais nos Estados Unidos: os altos impostos sobre o álcool e o fumo tinham apoio de uma certa classe média como desestímulo ao consumo de mercadorias consideradas pecaminosas e ameaçadoras para uma ordem social republicana virtuosa; fabricantes receberam bem a proteção que acreditavam que as tarifas lhes proporcionavam contra os concorrentes estrangeiros e elogiaram a tendência de uma balança comercial favorável com a Europa para estimular a formação de capital; embora preferissem menos impostos em geral, banqueiros e agentes do setor financeiro consideravam positivo como impostos substanciais sobre o consumo forçaram aumentos na taxa de poupança do país e facilitaram o pagamento da dívida do tempo de guerra; trabalhadores da indústria também consideram positivo como o regime de altos impostos sobre o comércio exterior os protegiam da competição do trabalho de menor remuneração na Europa, América Latina e Ásia; por fim, congressistas consideram positivo o

⁵⁹ Isso favoreceu indiretamente os rentistas proprietários de capital fictício emitido pelo governo federal, uma vez que a jurisprudência da Suprema Corte impedia os estados e municípios de cobrarem qualquer imposto sobre rendimentos e propriedade de títulos federais (BROWNLEE, 2004, p. 27).

⁶⁰ “Em 1872, as taxas tarifárias dominavam as receitas federais; exceto em alguns anos de depressão severa e durante o financiamento da Guerra Hispano-Americana” (BROWNLEE, 2004, p. 37).

sistema de altas alíquotas para ter maior poder de barganha e construir uma complexa rede de subsídios. Apesar desses elementos, o caráter regressivo, a crise da década de 1890 que aumentou o fardo tributário sobre o consumo, os privilégios dados pelos subsídios e a formação de monopólios geraram uma pressão cada vez maior para a redução da tributação indireta em favor de uma maior tributação federal direta e mais progressiva, baseada na renda e na propriedade. Em 1894, uma tentativa de mudança nesse rumo foi frustrada pela Suprema Corte, e, após uma longa campanha, e uma redução na progressividade, é que uma emenda constitucional permitiu a instituição de fato do imposto de renda em 1913. Portanto, foram muitas as razões de ordem política e econômica que influíram na manutenção de um alto nível de participação dos impostos sobre o comércio exterior em um período relativamente tardio em comparação com as potências industriais europeias.

No caso da Alemanha, a unificação e consolidação do Estado-nação como Império Alemão apenas 1871 expressou um processo tardio de industrialização e institucionalização de todos elementos e funções públicas essenciais ao processo de acumulação capitalista. Diferente dos Estados Unidos, cujas fronteiras se estendiam do Atlântico ao Pacífico, além da influência sobre a América Latina a partir da Doutrina Monroe, e diferente de países como Grã-Bretanha, França, Holanda e Bélgica, que dispunha de domínios coloniais, a Alemanha, no último quarto do século XIX, não dispunha de dimensão e mercado aberto ao nível de desenvolvimento que suas forças produtivas alcançavam, e necessitava de uma estratégia para obter fontes de matérias-primas e mercados para venda de manufaturados e inversão de capitais (MONIZ BANDEIRA, 2011). Não por acaso, no final da década de 1870, Bismarck sofria “[...] pressão crescente de proprietários de terras e industriais, que lutavam para competir em um mercado livre cheio de grãos estrangeiros e produtos manufaturados importados baratos, para introduzir tarifas protecionistas” (ABRAMS, 2006, p. 16). Assim, após as eleições parlamentares de 1878, Bismarck conseguiu formar maioria para reforçar o protecionismo e atender aos interesses de industriais e proprietários de terras.

Foram os capitalistas agrários e industriais os que mais defenderam a proteção contra a concorrência estrangeira, e o governo logo legitimou suas queixas com seu slogan velado: “proteção do trabalho da nação”; era um sentimento ao mesmo tempo economicamente chauvinista e hostil aos melhores interesses do consumidor (WEHLER, 1985, p. 37).

Esses impostos aumentariam na década seguinte, e beneficiaram de maneira distintas os setores da economia alemã, além de permitir a centralização da arrecadação tributária no governo imperial, com a carga tributária do governo central subindo de uma participação na

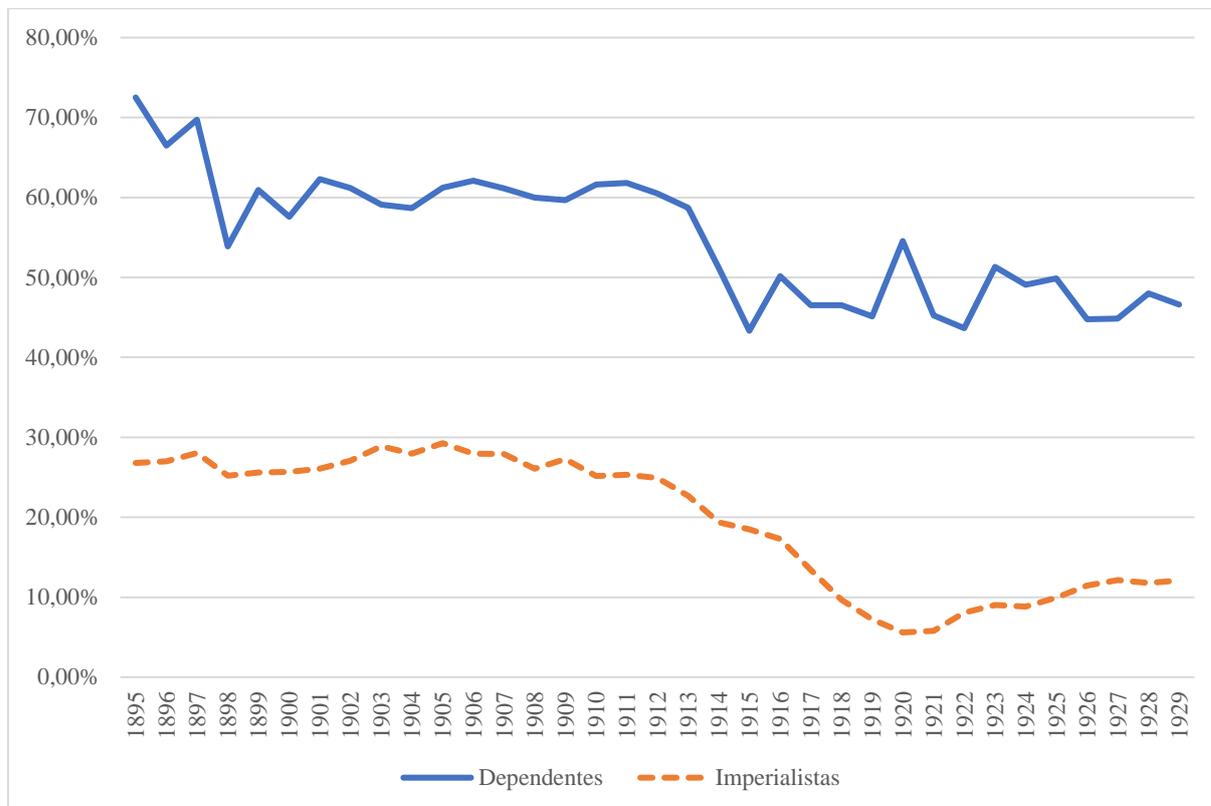
arrecadação total de 49,2% em 1881, para 61,2% da totalidade da arrecadação tributária em 1891 (FLORA, 1983, p. 273). Junto a esta centralização, os impostos sobre o comércio exterior ampliam sua participação nas receitas tributárias do governo central de uma média de 45,25% na década de 1870 para 54,92% na década de 1880 (FLORA, 1983, p. 307).

Wehler (1985) destaca como a indústria pesada foi beneficiada e setores exportadores mais leves foram prejudicados. Esse sistema protecionista, combinado com os planos estatais de criação de monopólios, várias medidas sobre comércio exterior e a política fiscal foram adotadas para formar a base estruturante do complexo imperialista alemão de 1871 a 1914, na análise de Wehler (1985). Entre os diferentes gastos necessários a um Estado cada vez mais intervencionista, destacavam-se os militares, que aumentaram 360% entre 1880 e 1913, respondendo por 75% da receita total do Estado alemão em 1913. “Como tributos diretos ameaçavam os privilégios das classes proprietárias, o crescente dispêndio militar fez aumentar a tributação indireta” (WEHLER, 1985, p. 141). Portanto, foi a combinação da industrialização e unificação política tardias que determinou o relativo atraso na manutenção dos impostos sobre o comércio exterior com uma relevância próxima dos países dependentes na Alemanha até 1913.

Feitas as duas ressalvas, podemos evidenciar como a maior relevância da tributação sobre o comércio exterior nos países dependentes já no começo do século XX se devia a fatores estruturantes da subordinação dessas economias às demandas e requerimentos dos centros imperialistas.

Os maiores impostos alfandegários nos países dependentes respondiam não a demandas por projetos industrializantes, mas funcionavam como compensações pela impossibilidade de se tributar renda e lucros já constrangidos pelos limites da transferência de valor. Em boa parte dessas economias exportadoras de produtos agropecuários e matérias-primas o desenvolvimento do mercado interno é retardado pelo fato dessas economias se organizarem para fora, sem conseguirem articular internamente os ganhos com a exportação, porque geralmente esses ganhos estão concentrados em uma classe com poucos membros, mas com muito poder de influenciar os rumos da política tributária local. Além disso, em algumas dessas economias as relações capitalistas no mercado mundial combinavam-se com relações de trabalho arcaicas, ainda não completamente baseadas no assalariamento. Essa diferença é ainda mais evidente no **gráfico 4**, em que as diferenças entre países imperialistas e dependentes são expostas pelas médias da participação dos tributos sobre o comércio exterior nas receitas públicas totais.

Gráfico 4 – Tributação sobre o comércio exterior em relação às receitas públicas totais – países selecionados agrupados – 1895-1929.



Fonte: Mitchell (1993; 1998a; 1998b).

Elaboração própria.

O caráter da tributação indireta sobre as classes exploradas nos países recém independentes integrados pelo mercado mundial à ordem capitalista é ainda mais grave do que aquele que ocorreu nos países imperialistas. Se nestes últimos a tributação indireta favoreceu as burguesias nacionais na sua luta contra as burguesias de outros países, nos países dependentes ela reforça a superexploração da força de trabalho, na medida que ela se integra ao mecanismo de transferência de valor para o capital externo.

Enquanto em 1895 os impostos sobre o comércio exterior representavam 26,81% da totalidade das receitas públicas dos países imperialistas, esses representavam 66,50% no caso dos países dependentes. Uma diferença que se mantém até o último ano representado no gráfico, 1929, com 46,60% para os países dependentes, e 12,0% para os países imperialistas. A partir da década de 1930, há um gradual processo de convergência para uma menor relevância dos impostos sobre o comércio exterior no financiamento do fundo público dos países dependentes, conforme se observa na **tabela 12**.

Tabela 12 – Tributação sobre o comércio exterior em relação às receitas públicas totais – países selecionados agrupados – 1930-1949

Ano	Dependentes	Imperialistas
1930	40,86%	12,24%
1931	34,07%	13,93%
1932	32,96%	15,52%
1933	38,58%	13,52%
1934	36,76%	13,43%
1935	37,82%	13,03%
1936	37,63%	12,96%
1937	37,52%	12,86%
1938	35,63%	12,01%
1939	34,71%	10,75%
1940	30,01%	8,46%
1941	27,41%	5,66%
1942	21,67%	4,48%
1943	17,90%	4,98%
1944	18,28%	4,65%
1945	19,22%	6,41%
1946	21,70%	7,42%
1947	20,53%	8,78%
1948	16,32%	8,64%
1949	15,89%	9,24%

Fonte: Mitchell (1993; 1998a; 1998b).

Elaboração própria.

Essa tendência pode ser observada com ênfase no aspecto cronológico e técnico-cumulativo, como faz Hinrichs (1966). O autor, a partir da análise de 26 países, observa que os impostos sobre o comércio exterior predominam em países menos desenvolvidos ou em estágios iniciais de desenvolvimento, sendo o tamanho do comércio exterior determinante primário no tamanho da carga tributária. Com a industrialização e o progressivo desenvolvimento do mercado de consumo interno, altera-se a relação entre comércio exterior e renda nacional. Durante o desenvolvimento a um estágio superior da produção e da circulação capitalista, taxas indiretas internas começariam a ser predominantes com o crescimento da monetização, produção doméstica e transações de bens industriais. Quanto à tributação direta, os tributos diretos tradicionais, como a capitação e os sobre a propriedade fundiária, são reduzidos e ganham relevo os tributos diretos modernos, primariamente sobre as rendas líquidas dos indivíduos e corporações.

Em termos de taxas de crescimento, observa-se que, no estágio transicional, as taxas sobre o comércio exterior crescem mais rapidamente no início, depois as sobre o

consumo e sobre o comércio interno (tributos indiretos internos), e então, mas apenas no final da fase transicional, ganham relevo os tributos diretos modernos, que passam a crescer de maneira mais rápida que os tributos indiretos (HINRICHS, 1966, p. 102).

A alteração da estrutura econômica e social altera as bases de incidência da tributação. Trata-se de um processo que proporciona maior diversidade e opções para tributação ao Estado, ao mesmo tempo em que força o Estado a alterar seu sistema tributário de modo a atender novas funções e compensar perdas de receitas relativas em setores que reduzem sua participação relativa na renda nacional. Por outro lado, as taxas possíveis em economias mais desenvolvidas não necessariamente são possíveis em economias menos desenvolvidas. Para Hinrichs (1966), muitas vezes tributos mais fáceis de serem cobrados são escolhidos das fontes “erradas” em termos de promoção do desenvolvimento econômico.

Essas observações de Hinrichs (1966) correspondem parcialmente ao movimento geral da tributação sobre o comércio exterior que observamos até aqui, mas ela não leva em conta os efeitos não somente da sincronicidade, mas das relações entre as economias em estágios desiguais de desenvolvimento, cada vez mais organicamente articuladas pelo mercado mundial. Para melhor esclarecimento deste ponto, nos remetemos à identificação do capitalismo brasileiro como *hipertardio* realizada por Chasin (1978). O autor chega a essa caracterização a partir da análise das semelhanças e diferenças específicas dos desenvolvimentos capitalistas na Alemanha e no Brasil. Ambos os casos contrastam com os casos clássicos, como o inglês, sendo assim acolhidos sob o universal das formas não clássicas de constituição do capitalismo. Dentre suas semelhanças e elementos em comum, encontram-se o caminho lento e irregular para o progresso social, no qual o “novo” paga alto tributo ao “velho”, no qual a progressão da indústria, “[...] isto é, do “verdadeiro capitalismo”, do modo de produção especificamente capitalista, é retardatária, *tardia*, sofrendo obstaculizações e refreamentos decorrentes da resistência de forças contrárias e adversas” (CHASIN, 1978, p. 627, destaque no original). Esses traços comuns são contratados com o fato de que a grande propriedade rural decisiva na formação social de cada um dos dois países é objetivada de maneira diferente em cada particular, com origem na grande propriedade feudal, no caso alemão, e de origem na empresa colonial, no caso brasileiro. Além disso, embora o desenvolvimento industrial seja retardatário em relação aos casos clássicos, a industrialização alemã acelera-se nas últimas décadas do século XIX, a ponto deste Estado-nação alcançar a configuração imperialista em disputa com as outras potências, enquanto no Brasil, essa se efetiva bem mais tarde, já durante as guerras imperialistas, “[...] e sem nunca, com isto, romper com sua condição de país subordinado aos polos hegemônicos da economia internacional” (CHASIN, 1978, p. 628). Por isso, o hipertardio

expressa muito mais que uma questão de cronologia, expressa a integração entre particular e universal, no qual este condiciona prioritariamente aquele, o qual conforma este último enquanto um elo débil necessário à configuração do mercado mundial sob a disputa imperialista generalizada. Portanto, o mesmo fenômeno, observado de maneira isolada por Hinrichs (1966), expressa momentos e formas de constituição do capitalismo específicas, quando são analisados os determinantes da estrutura tributária em cada particularidade.

O imperialismo, já em sua forma clássica, revela os limites e constringões ao desenvolvimento de sistemas tributários mais equitativos e progressivos em países que se inserem de maneira subordinada no mercado mundial, uma vez que o espaço para a apropriação e redistribuição do valor produzido é reduzido pela necessidade de transferência de valor e pela formação social que restringe a ampliação da democracia burguesa nos moldes dos países que passaram por processos revolucionários ou por rupturas radicais com a estrutura social precedente. Evidencia-se que o desenvolvimento econômico no capitalismo é sempre aquele que denota a expansão da acumulação de capital por meio da ampliação da exploração, da extração de mais-valor, mas que sempre ocorre de maneira particularizada, respondendo às determinações da totalidade concreta do mercado mundial. Todo e qualquer sistema tributário, mais ou menos progressivo, só é viável enquanto funcional à forma histórica específica de produção e distribuição da riqueza, a qual se determina a partir da existência de uma quantidade crescente de Estados-nações necessariamente integrados no mercado mundial.

2.4. Expansão do fundo público e metamorfoses das estruturas tributárias

A Primeira Guerra Mundial sacramentou a tendência de ampliação dos gastos públicos, como resultado do aumento dos gastos militares e logísticos, além dos custos com reparações e dívidas de guerra.

Em 1920 ou pouco depois, os gastos públicos aumentaram para uma média de 18,7%, com apenas Suécia, Espanha e Estados Unidos ficando perto de 10% do PIB. Na França, Alemanha, Itália e Reino Unido, os países mais afetados pela guerra, os gastos ultrapassaram 25% do PIB. Austrália, Áustria, Canadá, Irlanda, Japão, Holanda, Noruega e Suíça pertenciam ao grupo de governos de “médio porte” com níveis de despesas abaixo de 20% do PIB (TANZI; SCHUKNECHT, 2000, p. 24).

Além dos gastos associados ao belicismo próprio dos embates imperialistas, a experiência traumática da crise de 1929, a decadência do imperialismo britânico, os desdobramentos da Revolução Russa de 1917, o crescimento do movimento operário nos países

capitalistas centrais, o movimento anticolonial na África e na Ásia, entre outros fatores, possibilitaram elementos para legitimar um maior intervencionismo estatal, que foi teoricamente embasado especialmente pela teoria keynesiana. Para além das tradicionais políticas alfandegárias, subsídios fiscais, tratados comerciais e das obras públicas pontuais relacionadas à logística e ao acesso a matérias-primas na promoção industrial, o Estado passa a intervir de maneira mais incisiva na alocação de recursos, coordenando setores público e privado e colocando planejamento como um elemento fundamental para a promoção do desenvolvimento capitalista.

Segundo Lima (2013), o início da economia keynesiana marca a institucionalização do departamento III, produtor de não-meios-de-consumo e não-meios-de-produção, como consumo bélico, espacial, propaganda etc. Para o autor, a crise de 1929 representou o colapso do mundo fundado no trabalho produtivo, produtor de mercadorias. Como característica de um modo de produção que objetiva a lucratividade e não a produção de bens úteis, o departamento I, produtor de meios de produção, não conseguia mais dinamizar sua produção porque os capitalistas do departamento II, produtores de meios de consumo, não tinham como comprar suas máquinas. A solução para a questão da não realização do lucro, da demanda efetiva, em termo keynesiano, foi encontrada no trabalho improdutivo-destrutivo. Dada a insuficiência de demanda identificada no salário, o Estado entra como consumidor e estimulante do departamento III, por meio da emissão monetária e endividamento público. Por meio do dispêndio público, o Estado passa a garantir a demanda para os produtores privados. Dentro desse novo papel do Estado, o imposto “[...] cumpre a função de obstar a crise de sobreacumulação ao desviar recursos que seriam destinados à expansão das forças produtivas para a produção improdutivo-destrutiva na compra de não-mercadorias” (LIMA, 2013, p. 26). A forma como o imposto influi sobre a economia depende do grau de desenvolvimento do país, das classes sociais em disputa e de sua posição internacional na dinâmica do mercado mundial.

O Estado nas economias semi-integradas como a brasileira, destrói o imenso potencial de consumo da classe média congelando salários, demitindo trabalhadores tanto qualificados quanto não qualificados, terceirizando outros. Na realidade, o Estado nas economias retardatárias como a nossa demite trabalhadores, contribui para a diminuição da formação bruta de capital fixo, fazendo com que postos de trabalho se *evaporem no ar*. Nesse sentido, o Estado brasileiro canaliza os recursos que deveriam financiar a força de trabalho para o financiamento da classe capitalista e, naturalmente, para sua fração hegemônica no mundo de hoje, ou seja, o capital fictício, bursátil. (LIMA, 2013, p. 26).

A forma como o Estado passa a garantir a rentabilidade do capital dependerá do grau de força das frações das classes sociais, especialmente das possibilidades concretas de maior ou

menor grau de exploração da força de trabalho. Portanto, embora como efeito colateral tenha ocorrido momentâneo alívio em alguns poucos lugares do mundo capitalista mais desenvolvido em termos de redução do desemprego, promoção do bem-estar social e redistribuição da renda, o objetivo final, capitaneado pelo déficit público combinado com a expansão da base tributável, não é a produção de valores de uso em melhor e maior quantidade, mas a tentativa de “resolver” a questão da não garantia de realização das mercadorias, ou seja, de garantir o processo de valorização e acumulação de capital a uma certa taxa geral de lucro que ainda promova o reinvestimento. Para Campos (2016), o governo na perspectiva keynesiana busca impedir a queda da taxa de lucro ao preservar a escassez necessária à rentabilidade ao evitar a abundância de capital produtor.

O poder emissor e os mecanismos fiscais acabaram por manifestar suas características definitivas no capitalismo avançado: visam canalizar para setores não reprodutivos (as *Agenda*) a parte da renda que se apresentava como investimento em potencial. Isto é, ao incidir mais fortemente sobre as faixas de renda mais elevadas, a carga tributária reduz o coeficiente de novos investimentos nos setores produtivos, cuja capacidade de produção tenderia, se deixada sujeita à livre decisão dos agentes econômicos privados, a ultrapassar a capacidade de consumo da coletividade (CAMPOS, 2016, p. 108).

Capacidade de consumo, destaque-se, sempre em termos monetários, mediada pela necessidade de realização de mais-valor e de manutenção de certo nível da taxa de lucro. A tributação forneceu um dos meios da intervenção estatal no direcionamento dos investimentos com vistas a garantir a realização dos lucros.

O dinheiro estatal da economia keynesiana, dirigista, compõe-se da receita tributária, que reduz o coeficiente de novos investimentos produtivos (no setor de produção de bens de consumo ou no de equipamentos que os produzem); de novas emissões aplicadas na correção do déficit orçamentário produzido pela demanda de não-meios de produção e de não-meios de consumo – estradas, guerras, funcionários públicos etc. -; e de empréstimos (dívida pública) (CAMPOS, 2016, p. 108-9).

Assim, embora tenha ocorrido um aumento geral da carga tributária no início do século XX, isso ocorreu concomitante à ocorrência de déficits públicos, já que foi a combinação entre receita tributária, emissões e dívida que acomodou a economia capitalista em um novo ciclo de acumulação. O'Connor (2009) qualifica esse processo como surgimento do *warfare-welfare state*, expressão que denota duas dimensões de um mesmo processo. Esse caráter duplo é explicado por O'Connor como o fato de que, pelo *welfare*, o bem-estar social, o governo controla politicamente o exército industrial de reserva, diminui a tensão social entre capital e trabalho e expande a demanda e o mercado doméstico. O *warfare* refere-se aos gastos militares,

que além de ser um elemento fundamental na disputa geopolítica direta e indireta, auxilia na luta contra a estagnação econômica. Esse processo confirma a tendência do militarismo e do imperialismo se tornarem características inerentes ao desenvolvimento econômico capitalista, logo, a tendência geral de crescimento do papel do fundo público no ciclo de acumulação capitalista. Entendido como “[...] suporte material do Estado ao processo de reprodução ampliada do capital” (BEHRING, 2021, p. 49), o fundo público, mais do que antes, torna-se uma mediação decisiva do capitalismo. Behring (2021) chama atenção para o papel cada vez mais relevante do fundo público na rotação do capital, que aumenta, conseqüentemente, a necessidade de um maior aporte tributário.

A rotação do capital é definida por Marx (2014) como o ciclo do capital enquanto processo periódico, cuja duração “[...] é dada pela soma de seu tempo de produção e seu tempo de curso. Tal soma constitui o tempo de rotação do capital” (MARX, 2014, p. 237). O tempo de produção é aquele no qual o capital está fixado na esfera de produção, e contém o tempo de trabalho, no qual o corre o processo efetivo de trabalho, e o tempo necessário para que, em certos processos produtivos, alguns produtos sejam deixados à ação de processos naturais. O tempo de curso inclui o tempo de venda, no qual o capital encontra-se em estado de capital-mercadoria e se converte em forma-dinheiro, e o tempo de compra, que é o período em que o capital se reconverte de forma-dinheiro em elementos do capital produtivo. O objetivo de qualquer capitalista é reduzir ao máximo cada um desses períodos, aproximando tempo de produção do tempo de trabalho, e tempo de curso do tempo de produção, e, claro, reduzindo o tempo de trabalho. Como o tempo de rotação dos capitais varia de acordo com as diferentes esferas de investimento, durante um mesmo período, como um ano, capitais de mesmo montante, mesma composição orgânica e mesma taxa de mais-valor, serão diferenciados de acordo com o número de rotações, com aqueles que rotacionarem produzindo mais-valor que os que rotacionarem menos. Além disso, a rotação do capital determina o maior ou menor montante de capital necessário para investimento inicial, manutenção de fundo de reserva, para custos de armazenamento e manutenção do processo produtivo ao longo de cada ciclo de rotação. A rotação influi também sobre os riscos, uma vez que, especialmente o capital fixo, que é aquele que dura para além de cada ciclo, pode eventualmente tornar-se obsoleto de acordo com o desenvolvimento das forças produtivas, por meio da sua depreciação moral, o que gera uma pressão para que o capital rotacione o maior número de vezes possível durante o ciclo de vida dos elementos do capital fixo.

Para Mandel (1983), a redução do tempo de rotação do capital fixo é uma das características fundamentais do capitalismo tardio⁶¹, a qual decorre da aceleração da inovação tecnológica e da pressão competitiva em busca de superlucros. A inovação tecnológica acelerada e a redução do tempo de rotação do capital fixo aumentam a velocidade em que são usadas as máquinas e acelera sua obsolescência. Assim, provoca uma dupla contradição, uma vez que, por um lado, dada a crescente complexidade tecnológica, há um aumento no período de preparação e experimentação para processos específicos de produção, bem como no tempo necessário para a construção de plantas. “Essa contradição é tão grande que algumas vezes determinado processo de produção ou determinada planta já podem ser considerados tecnologicamente ultrapassados antes mesmo de serem aplicados à produção em massa” (MANDEL, 1983, p. 159-160). Por outro lado, as plantas passam a exigir investimentos de capital muito superiores às revoluções tecnológicas anteriores. Há, assim, um aumento na pressão para um planejamento cada vez mais preciso que suplante os riscos maiores, por meio da planificação exata do processo de produção a nível de empresa; do delineamento dos investimentos em pesquisa e desenvolvimento e da elaboração de todos os custos para todos os elementos de produção. Como todo esse esforço perde seu sentido caso não se realize o salto mortal da mercadoria, há uma pressão concentrada no Estado no sentido de limitar as oscilações na economia. “O processo gera uma tendência crescente no sentido da *garantia estatal dos lucros* [...]” (MANDEL, 1983, p. 161, destaque no original). Além da garantia estatal dos lucros, o Estado também amplia seu papel no financiamento da pesquisa e desenvolvimento tecnológico e no desenvolvimento de mecanismos jurídicos, diplomáticos e geopolíticos de garantia de patentes e registros de marcas.

A redução do tempo de rotação do capital fixo também acelera o tempo de rotação do capital circulante, e todas as etapas do ciclo reprodutivo do capital.

O interessante é perceber como o capitalismo no seu conjunto é muito sensível a abalos sísmicos cíclicos, não como processos naturais – é fundamental dizer –, mas como processos econômicos e históricos que envolvem a base material e a ação dos sujeitos políticos e sociais. [...] os capitalistas vão demandar sempre para sua gestão cotidiana do processo de produção e reprodução um capital adicional e líquido, digase, na forma de capital monetário, inclusive para a compra de capital variável na continuidade da produção, mesmo enquanto a rotação anterior ainda não terminou. Tudo isso pressiona para a *aceleração dos processos de rotação, tanto na produção quanto na circulação* (BEHRING, 2021, p. 56-7).

⁶¹ Para Mandel (1983), o “capitalismo tardio”, termo que considera insatisfatório, constitui-se em um desenvolvimento ulterior da época imperialista, em especial no pós-segunda guerra, caracterizado por uma crise estrutural do modo de produção capitalista, em que há um acréscimo no parasitismo e nos desperdícios paralelos ou subjacentes ao crescimento das forças produtivas a partir da terceira revolução tecnológica.

Essa sensibilidade e instabilidade demandam do fundo público uma série de mecanismos interventivos, uma vez que o caracteriza os ciclos do capital em sua totalidade é justamente a sua existência simultânea e justaposta em suas diferentes fases, quais sejam, compra de meios de produção, aplicação de força de trabalho, matérias primas e capital fixo no processo produtivo e estoque e realização de mercadorias (mais-valor cristalizado) no mercado.

Como totalidade, o capital se encontra, então, simultaneamente e em justaposição espacial em suas diferentes fases. Mas cada parte passa constantemente, por turnos, de uma forma funcional a outra, e assim funciona sucessivamente em todas as formas. As formas são, portanto, fluidas, e sua simultaneidade é mediada por sua sucessão. Cada forma segue a outra e a antecede, de modo que o retorno de uma parte do capital a uma forma é condicionado pelo retorno de outra parte a outra forma. Cada parte percorre continuamente seu próprio curso, mas é sempre outra parte do capital que se encontra nessa forma, e esses percursos especiais formam apenas momentos simultâneos e sucessivos do percurso total (MARX, 2014, p. 183).

O capital social total existe enquanto simultaneidade mediada por sua sucessão, enquanto processo de reprodução, como processo cíclico que percorre diferentes estágios, diferentes formas, diferentes movimentos e nos quais o capital se conserva e, ao mesmo tempo, se valoriza. Embora capitais individuais possam ter seus ciclos mais ou menos interrompidos em alguns processos, o capital social total depende da continuidade, do movimento, para que seja conservado e se valorize. A interrupção geral ou significativa do seu movimento em qualquer uma de suas formas como mercadoria, dinheiro ou capital produtivo pode levar à diferentes formas de crise do capital.

Não é por acaso que passam a se desenvolver mecanismos estatais interventivos cada vez mais amplos e profundos especialmente após a crise de 1929-1932, de modo a garantir a fluidez dos processos de rotação na produção e na circulação. Behring (2021) destaca o papel no consumo, como no caso das transferências de renda; no desenvolvimento dos sistemas conexos de produção, em especial os que exigem investimentos de maior envergadura e alimentam a rotação global de vários ramos da produção; e no desenvolvimento dos bancos públicos de desenvolvimento para organização e canalização do crédito público. Marini (2012) destaca também o papel do Estado na intervenção direta no ciclo do capital, por meio da criação de empresas estatais e do investimento público, além da criação das condições para a valorização. Esse papel é considerável, “[...] dada a capacidade que possui de transferir para si parte da mais-valia gerada pelo capital privado, a de produzir ele próprio mais valia e, finalmente, a de captar parte do capital variável dos salários pagos à força de trabalho” (MARINI, 2012, p. 28). Essa capacidade é dada pelo poder de tributar.

A ampliação do escopo e da profundidade da intervenção estatal no encurtamento do ciclo do capital, na garantia da realização do capital e de cada etapa da reprodução ampliada do capital fez com que os gastos públicos no mundo dobrassem em relação às rendas nacionais de 1913 a 1937, impulsionadas pela necessidade de financiamento durante a Primeira Guerra Mundial e após, devido aos processos de reconstrução, criação de sistemas de proteção social e maior intervenção estatal no processo de acumulação capitalista (TANZI; SCHUKNECHT, 2000).

Tabela 13 – Crescimento dos gastos públicos – 1913-1980 - % do PIB.

	1913	1920	1937	1960	1980
Austrália	16,5	19,3	14,8	21,2	34,1
Áustria	17,0	14,7	20,6	35,7	48,1
Canadá	...	16,7	25,0	28,6	38,8
França	17,0	27,6	29,0	34,6	46,1
Alemanha	14,8	25,0	34,1	32,4	47,9
Itália	17,1	30,1	31,1	30,1	42,1
Irlanda	...	18,8	25,5	28,0	48,9
Japão	8,3	14,8	25,4	17,5	32,0
Nova Zelândia	...	24,6	25,3	26,9	38,1
Noruega	9,3	16,0	11,8	29,9	43,8
Suécia	10,4	10,9	16,5	31,0	60,1
Suíça	14,0	17,0	24,1	17,2	32,8
Reino Unido	12,7	26,2	30,0	32,2	43,0
Estados Unidos	7,5	12,1	19,7	27,0	31,4
Média	13,1	19,6	23,8	28,0	41,9

Adaptado de Tanzi e Schuknecht (2000, p. 9).

A tendência geral de aumento das finanças públicas e, portanto, do papel do fundo público na acumulação capitalista, é combinada com uma ampla variedade de ritmo e dimensão particular em cada país, bem como de seu lugar no mercado mundial. Essas diferenças nas formas e vias particulares de desenvolvimento e ampliação do financiamento são mais evidentes na conformação das diferentes estruturas tributárias. Hinrichs (1966) considera que, após determinado estágio de desenvolvimento econômico, quando são ampliadas as possibilidades das formas de tributação, há uma diversidade maior de estruturas tributárias.

Em níveis de renda elevados, pode-se obter maior diversidade na estrutura tributária em termos de se enfatizar os impostos diretos ou indiretos, sendo esta escolha

determinada por uma terceira variável: a preferência político-cultural pelos impostos diretos ou indiretos. Em níveis de renda mais baixos, esse padrão de preferência parece ser menos importante, seja obscurecido pelo impacto da abertura na estrutura tributária ou sendo frustrado pela natureza da estrutura econômica e/ou da administração tributária (HINRICHS, 1966, p. 39).

Hinrichs (1966), assim, identifica uma preferência latina e mediterrânea por impostos indiretos e uma preferência anglo-saxã e do noroeste europeu por impostos diretos⁶². Embora pondere que os sistemas tributários também são reflexos de uma alocação de poder político e econômico ao longo do tempo.

Oliveira (2009) concorda com a posição de Hinrichs (1966) quanto à influência exercida pelos fatores econômicos nos níveis e na composição da carga tributária. Entretanto, considera imprecisa essa atribuição ao estilo cultural pela preferência de um país por impostos diretos e indiretos. Antes de um estilo cultural, Oliveira (2009) destaca a relação de força entre as classes sociais. Para o autor, os três determinantes do nível e da composição da carga tributária são: a) o padrão de acumulação e o estágio de desenvolvimento da economia de um dado país; b) o papel que o Estado desempenha na sua vida econômica e social; e c) a correlação das forças sociais e políticas. Para Oliveira (2009), em relação ao primeiro ponto, países que apresentam uma estrutura industrializada e diversificada, com níveis de renda *per capita* mais elevados, contam com uma base de tributação mais ampla, com maior flexibilidade para definir-se em termos de tributação mais direta e indireta, além de poderem estabelecer níveis mais elevados de arrecadação. Já quanto ao segundo ponto, o papel do Estado definido pela sociedade, refere-se ao grau de intervenção e articulação entre Estado e sociedade, cuja definição tende a ocorrer como resultado da correlação de forças políticas e sociais.

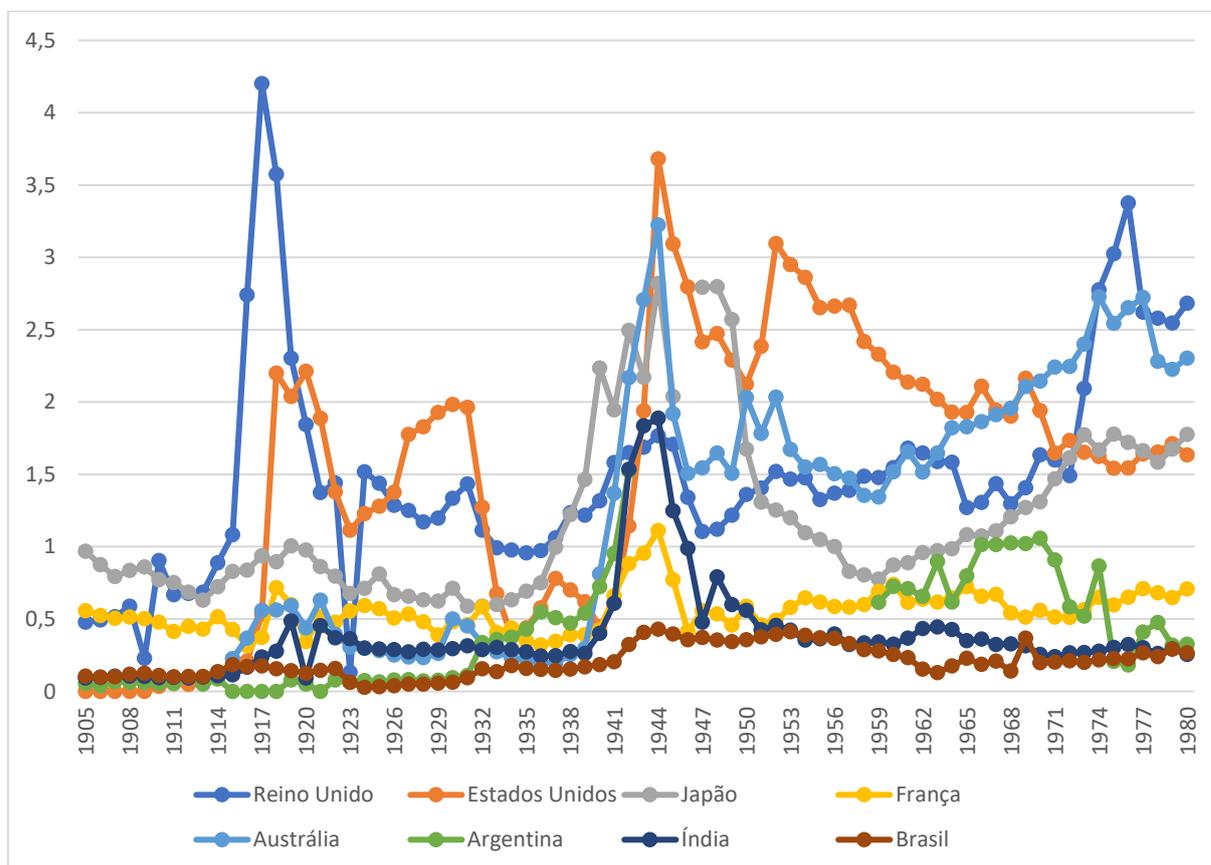
É nesse sentido que a correlação das forças políticas e sociais atuantes no sistema encontra-se na base da determinação da distribuição dos impostos em diretos e indiretos, ou seja, na composição da carga tributária. Caso essa correlação seja desfavorável aos trabalhadores, por exemplo, tenderão a predominar, na estrutura tributária, os impostos indiretos, que são caracteristicamente regressivos e instrumentos que contribuem para piorar a distribuição de renda, com baixas incidências sobre a renda, os lucros e o patrimônio (OLIVEIRA, 2009, p. 222).

Essa correlação de forças, como já vimos, é constringida pelos traços imanentes a forma particular como a lei do valor se objetiva em cada país. Assim, a base tributária é restringida ou

⁶² Hinrichs (1966) defende esta tese com base na comparação da razão *D/I* entre impostos diretos (D) e impostos indiretos (I) entre 2 países que classifica como mediterrâneos, Itália e França, e outros dez que qualifica como noroeste europeu ou influenciados: Suécia, Dinamarca, Noruega, Holanda, Bélgica, Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Estados Unidos e Reino Unido. A razão *D/I* do primeiro grupo de dois países, era de 0,76, no período de 1950 a 1959, e a razão *D/I* do segundo grupo era 1,42, no mesmo período.

ampliada pela apropriação/transferência de valor, pelo sistema de crédito e pelo grau de desenvolvimento capitalista, os quais propiciam maior ou menor grau de flexibilidade de bases de incidência. A diferença desta relação pode ser observada no **gráfico 5**, em que estão expostas as relações entre tributos diretos (D) e indiretos (I) para alguns países selecionados. A relação é calculada pela divisão D/I , o que significa que, quanto maior o resultado da divisão, maior a proporção de tributos diretos em relação a tributos indiretos. De acordo com essa relação, um coeficiente menor do que 1 significa que predominam os tributos indiretos na carga tributária do país, um coeficiente igual a 1 significa que há uma relação de igualdade entre tributos diretos e indiretos, e, por fim, uma relação maior do que 1 significa a predominância de tributos diretos na carga tributária.

Gráfico 5 – Relação entre tributos diretos e indiretos – países selecionados – 1905-1980



Fonte: Mitchell (1993; 1998a; 1998b). Anuários Estatísticos do IBGE 1936-1983. Estatísticas do Século XX, IBGE. United States Department of Commerce (1949).

Elaboração própria.

É possível observar como Índia, Brasil e Argentina mantiveram uma relação D/I abaixo de 1, portanto, com a predominância de tributos indiretos em sua estrutura tributária. Ao passo que países imperialistas como Reino Unido e Inglaterra já tinham uma relação D/I superior a 1

antes da Segunda Guerra Mundial. As duas guerras mundiais marcam períodos de alterações no perfil da arrecadação tributária da quase totalidade dos países envolvidos, ainda que indiretamente, especialmente devido ao seu efeito sobre a tributação sobre o comércio exterior, e que momentaneamente provocou uma predominância dos tributos diretos em Argentina e Índia, por exemplo.

Para clarificarmos a flexibilidade e diversidade das formas possíveis de tributação nos países ricos, analisamos brevemente as relações D/I em Estados Unidos e França, justamente por mostrarem caminhos diferentes, mas dentro de uma tendência geral nos países capitalistas avançados. De acordo com Flora e Heidenheimer (2017), sofrem alterações relevantes na legislação do imposto de renda, no início do século XX, países como Bélgica (1919), Dinamarca (1903), França (1914), Alemanha (1920), Itália (1923), Países Baixos (1918), Suécia (1903 e 1928), Suíça (1932), Reino Unido (1918) e Estados Unidos (1913), impulsionados pela eclosão da Primeira Guerra Mundial e pela nova conformação e tensionamento da luta de classes nesses países.

Após a eclosão do conflito, os EUA e vários países da Europa elevaram substancialmente suas alíquotas marginais de imposto sobre a renda das pessoas físicas. Os EUA criaram alíquotas de 67% (em 1917) e de 77% (em 1918). No Reino Unido e na Alemanha, as alíquotas máximas atingiram 60% e 40%, respectivamente, em 1920. Na Alemanha, a alíquota marginal atingiu 40% em 1920 e na França, chegou a 72% em 1924 (INTROÍNI et al, 2018, p. 248-9).

Nos Estados Unidos, a mobilização durante a Primeira Guerra Mundial intensificou as pressões para o aumento da tributação direta e para que o governo federal assumisse uma maior responsabilidade em relação aos governos locais e regionais para reduzir as tensões decorrentes da desigualdade na distribuição da riqueza (BROWNLEE, 2004). Além disso, o desenvolvimento das corporações modernas com a sofisticação dos intermediários financeiros elevou a capacidade contábil e de controle necessárias à implementação de tributos diretos sobre a renda das corporações e dos indivíduos ricos. Para Brownlee (2004), sem esse envolvimento na guerra, o desenvolvimento da tributação federal teria sido mais incremental, possivelmente sustentado sobre a base da tributação do consumo. As necessidades de financiamento durante a guerra permitiram um avanço da tributação progressiva sobre a renda, a qual sobreviveu relativamente ao final do conflito internacional.

As demandas financeiras da Primeira Guerra Mundial, definidas no contexto da política redistribucional, aceleraram a reforma tributária muito além do ritmo vagaroso que os liberais corporativos teriam preferido. Na verdade, a crise do tempo de guerra produziu um regime tributário totalmente novo - um que estava próximo

dos ideais dos estatistas democratas. Esse novo sistema tributário, a iniciativa doméstica mais significativa a emergir da guerra, provavelmente não teria assumido a forma que assumiu se os Estados Unidos não tivessem entrado na guerra (BROWNLEE, 2004, p. 59).

O presidente estadunidense e seu secretário cooperaram com um grupo mais radical de democratas, que buscava atacar a concentração de riqueza, privilégios especiais e corrupção pública. “Eles abraçaram a tributação como um meio importante para alcançar a justiça social de acordo com os ideais humanísticos do início da república” (BROWNLEE, 2004, p. 60). A partir de uma base social que sustentou esses “ideais”, a reforma tributária foi publicada dentro dos atos orçamentários de tempo de guerra, em especial, a partir do Ato Orçamentário de 1916, que impôs o primeiro imposto significativo sobre a renda pessoal, dobrou o imposto sobre a renda das empresas e introduziu um imposto sobre os excessos de lucro da indústria bélica. Foi introduzida inclusive a dupla tributação sobre os ganhos distribuídos como dividendos e um imposto federal sobre a propriedade. Em 1917 e 1918, aumentou-se a taxa dos lucros excessivos da indústria bélica, chegando-se a 65% de alíquota sobre ganhos acima de 20% de taxa de retorno. “O imposto sobre os lucros excedentes respondeu por cerca de dois terços de todas as receitas fiscais federais durante a Primeira Guerra Mundial e acrescentou à carga tributária que o imposto de renda pessoal impôs aos ricos” (BROWNLEE, 2004, p. 64-5). Como tudo que acontece no mundo fetichizado e monetariamente calculado do capitalismo, a guinada em busca de uma “justiça social” por meio da tributação direta teve como base a produção e venda de armas de um lado, e o derramamento de sangue do outro.

Esse contexto, por óbvio, afetou os grandes capitalistas estadunidenses, que viam esse processo como uma ameaça aos seus interesses. O governo federal, por sua vez, baseava-se em princípios liberais, uma vez que acreditava que a concentração de riqueza levou a formação de trustes que não permitiam a concorrência.

Para Wilson e McAdoo⁶³, o programa tributário, com sua promessa de tributar o poder de monopólio e quebrar o controle do monopólio sobre a energia empresarial da América, parecia constituir uma nova dimensão atraente para a abordagem de “Nova Liberdade” de Wilson para a “emancipação dos negócios” (BROWNLEE, 2004, p. 66).

A taxa progressiva foi acompanhada de outras medidas que ampliaram o papel do governo federal dos Estados Unidos na economia e no direcionamento da renda e da riqueza, como: um programa para mobilizar as poupanças da classe média para o fundo público por

⁶³ Thomas Woodrow Wilson, presidente dos Estados Unidos de 1913 a 1921. William Gibbs McAdoo, secretário do tesouro dos Estados Unidos de 1913 a 1918.

meio da venda de títulos públicos; um maior controle do mercado de capitais, como no caso da tomada do controle do sistema ferroviário pelo governo federal, e a reorganização e ampliação do escritório de receita interna. Entretanto, conforme concluiu Marx (2017, p. 914), “[...] é uma falsa abstração considerar que uma nação, cujo modo de produção se baseia no valor e que, além disso, está organizada de modo capitalista, seja um corpo coletivo que trabalha apenas para satisfazer as necessidades nacionais”. E, assim, já em 1918, começou o contra-ataque dos grandes capitalistas estadunidenses ao “estatismo wilsoniano”, que se consolidou com o retorno dos republicanos ao controle do Congresso e da presidência em 1921. Foram logo aprovadas reduções na taxa de grandes corporações e sobre os indivíduos mais ricos, como o corte na taxa mais alta do imposto de renda de 73% para 58%. No **gráfico 5**, é possível observar a queda do coeficiente D/I dos Estados Unidos de 1921 a 1923, marcando esse processo de alívio da carga tributária sobre os mais ricos. Logo depois, entretanto, a relação D/I volta a subir, mas a progressividade da tributação direta é minorada pela criação de deduções, isenções e mecanismos que favorecem a capitais específicos. De acordo com Brownlee (2004), além de lacunas que permitiam a evasão de alguns capitais privilegiados, a figura dos “gastos tributários” passou a ser um mecanismo de barganha entre congressistas e empresários.

Apesar desses fatores que reduziram a progressividade da tributação direta nos Estados Unidos, o aumento da carga tributária e a sistematização da arrecadação do imposto de renda permitiram a expansão de programas federais de investimentos, como a construção de rodovias, o subsídio de serviços públicos, escolas e estradas para governos regionais e locais. Após 12 anos, os democratas retornariam ao governo com Franklin D. Roosevelt, que viria a implementar o *New Deal* para lidar com a Grande Depressão iniciada em 1929. De acordo com Brunhoff (1985), o *New Deal* foi uma resposta capitalista ao enfraquecimento do ciclo capitalista D-M-D’, que teve como consequência a queda da produção, desemprego maciço, superprodução de mercadorias e queda da taxa de lucro. Esse programa econômico incluiu uma série de medidas de emergência que envolviam “[...] todos os setores da atividade econômica nacional, destinadas a reerguer um sistema bancário e financeiro, a sustentar a agricultura, a recuperar a produção industrial” (BRUNHOFF, 1985, p. 67). Dentro deste contexto, embora com restrições iniciais, em 1935 é retomado o processo de aumento da progressividade da tributação, quando o governo federal percebe já ter base econômica e social para esse avanço. Assim, foi apenas com a estabilização após o período recessivo que o sistema tributário com relação D/I acima de 1 pode ser retomado, conforme expressa o **gráfico 5**. A nova etapa foi consolidada dentro da dualidade *welfare/warfare* salientada por O’Connor (2009).

Até 1937-1938, o *New Deal* expandiu muito o bem-estar, mas não os gastos militares. Durante e imediatamente após a Segunda Guerra Mundial, a relação foi revertida, mas durante a década de 1950, e especialmente na de 1960, com o crescimento acelerado do capital excedente, tanto as provisões de bem-estar quanto as de guerra foram fortalecidas (O'CONNOR, 2009, p. 29).

É possível, então, afirmar que o desenvolvimento da tributação nos Estados Unidos definiu-se a partir das determinações das lutas de classes, do grau de desenvolvimento industrial e da geopolítica econômica, sendo um instrumento da burguesia para defesa de seus interesses internos e externos, atuando de maneira a salvaguardar o processo de acumulação, lidar com tensões sociais, criar infraestrutura física e desenvolver um moderno sistema de arrecadação e empréstimo.

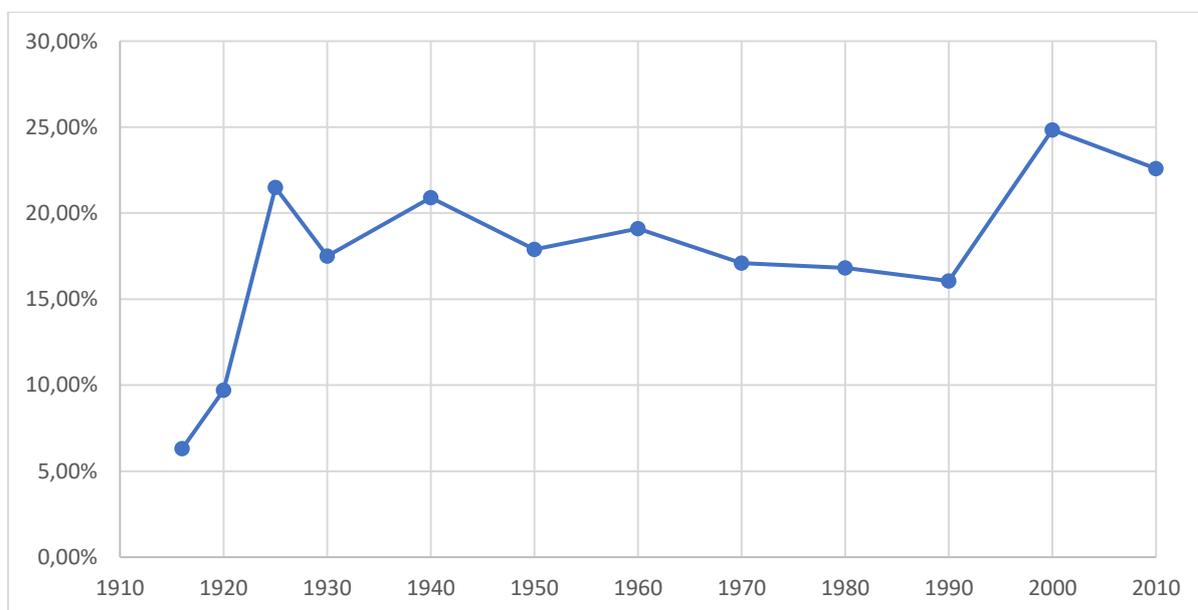
Essa conjunção de fatores também pode ser vista no desenvolvimento da estrutura tributária francesa, cuja relação D/I também está retratada no **gráfico 5**, e, embora acompanhe as variações durante os períodos das duas guerras, entreguerras e pós-guerra, tem a particularidade de manter em todo o período um coeficiente D/I menor do que 1. De acordo com Delalande (2011), a disputa sobre a tributação direta na França remete à revolução de 1789, quando uma comissão fiscal decidiu pela criação de quatro contribuições diretas, as *quatre vieilles*, que formariam a base da tributação direta francesa até 1914. Esses tributos eram reais, não pessoais, não levando em conta a situação pessoal do indivíduo, mas apenas suas fontes de renda, as “quatro velhas” eram a contribuição sobre a propriedade da terra; contribuições sobre rendimentos não provenientes do comércio ou da terra, como rendas industriais; contribuições sobre patentes e contribuições por número de portas e janelas. Essas contribuições eram de caráter proporcional, sem maiores preocupações progressivas de realmente tocar sobre a redistribuição da renda e da riqueza, ocorrendo de proporcionar justamente formas regressivas de tributação, a depender da relação entre a renda total do indivíduo e as suas propriedades.

Ao longo do século XIX, a burguesia francesa conseguiu evitar a instituição de um imposto de renda geral, sendo destacado por Delalande (2011) o grande debate de 1871-1872, quando o então presidente francês, Adolphe Thiers, conseguiu fazer recuar o imposto de renda tão temido pela burguesia francesa. A introdução do imposto de renda geral em 1914, decorreu da aprovação de um projeto de lei de 1907, que gerou grande mobilização de diferentes setores da sociedade francesa. O projeto de reforma tributária apresentado pelo ministro das finanças Joseph Caillaux, que contava com o apoio de radicais e socialistas na Câmara, enfrentou forte resistência de ativistas organizados em ligas de ativistas, como grandes fazendeiros, imprensa, associações de profissionais liberais, industriais e outros sob o manto abstrato dos “contribuintes”.

A força da resistência explica-se pela capacidade de organizações hostis ao imposto de renda de tomarem a defesa do “contribuinte” e de agirem como se, diante do imposto de renda, todos os cidadãos estivessem unidos pela mesma causa, a rejeição do “imposto de renda”, “inquisição”, e não dividida por uma multiplicidade de interesses, consoante sejam ricos ou pobres, urbanos ou rurais, assalariados ou arrendatários. Embora não fossem suficientes para rejeitar definitivamente o projeto, esses argumentos pesaram sobre a natureza e a forma do texto adotado em 1914 e, de forma mais ampla, sobre os contornos da redistribuição fiscal na França do século XX (DELALANDE, 2011, n.p.).

Novamente, a Primeira Guerra Mundial pressionou o orçamento público francês, demandando que a arrecadação tributária fosse ampliada, o que permitiu o desbloqueio do projeto de lei que estava parado no Senado até 1913. O argumento patriótico sobre a guerra permitiu esse avanço, mas a progressividade proposta por radicais e socialistas foi atenuada pela forte oposição realizada pelas associações e sindicatos contrários a um imposto geral progressivo. A ruptura não foi brutal, mas os pilares da tributação pessoal, da declaração e da progressividade tornaram-se os pilares do sistema de tributação direta francês desde então, embora ainda demorasse a sua estabilização⁶⁴. O papel do imposto de renda na arrecadação tributária francesa pode ser visualizado no **gráfico 6**.

Gráfico 6 – Participação do imposto de renda na carga tributária total – França – 1914-2010.



⁶⁴ Para Delalande (2011), devido ao endividamento realizado durante a guerra, as dificuldades econômicas e financeiras da República no período entre guerras faziam parte de uma longa tendência histórica marcada pela desconfiança dos cidadãos franceses em relação à tributação direta da renda e do capital, a qual teria se manifestado na incapacidade do poder público de fazer as pessoas aceitarem, antes e depois da guerra, um sacrifício fiscal mais pesado por parte dos cidadãos.

Fonte: 1914-1960: Flora (1983, p. 299-302); 1970-2010: OECD.stat.
Elaboração própria.

De acordo com Delalande (2011), a extensão da tributação direta, no entanto, não alterou fundamentalmente os grandes saldos herdados do século XIX, e a criação do imposto sobre o valor adicionado - IVA em 1954 confirma o lugar predominante dos impostos indiretos no financiamento do Estado, mesmo já durante os chamados “trinta anos gloriosos”, quando o papel redistributivo do imposto é aprofundado.

Sobre o IVA, trata-se, assim como o imposto de renda, de um tributo característico da economia monetária do capitalismo desenvolvido, tanto a contabilidade fabril como a dos intermediários no atacado e no varejo. Esse tributo recai sobre o valor “adicionado”⁶⁵ em cada etapa e transação até o momento em que o produto produzido chega ao consumidor final, evitando a cumulatividade e a distorção dos preços. Para tanto, depende da unidade da conta, da estabilidade das relações monetárias ou do controle de suas variações, de mecanismos de registros e contabilidade integrados em cada transação e de mecanismos disponíveis para o controle da administração fiscal e dos programadores financeiros das empresas envolvidas. Aqui, podemos destacar um aspecto contraditório do desenvolvimento da técnica no capitalismo, conforme aponta Pierson (2004, p. 24), “os procedimentos contábeis e bancários modernos expõem a atividade econômica à vigilância e expropriação do Estado (criando, por sua vez, o mercado para paraísos fiscais offshore e contadores criativos)”. Ou seja, embora o desenvolvimento da contabilidade e da tecnologia de comunicação e controle proporcionem uma maior capacidade de controle público dos fluxos de renda e de propriedade, permitindo uma capacidade que pode ser aproveitada até mesmo num estágio inicial de uma transição para além do capital⁶⁶, no mundo invertido pelo fetiche do capital, essa técnica pode se tornar meio para perpetuação de relações de apropriação extremamente desiguais da riqueza socialmente produzida.

⁶⁵ As aspas são pela cautela de não se confundir com o valor das mercadorias concretamente, o qual é efetivamente criado durante o processo de trabalho na produção, não ocorrendo nenhuma adição em cada etapa de transação meramente comercial, sendo apenas possível o acréscimo durante o transporte. O que aparece como adição é apenas a apropriação do valor por cada capitalista da cota que lhe cabe sobre o capital global produzido. Que na superfície capitalista isso apareça invertido é a própria necessidade de aparição da forma valor que determina, conforme vimos no capítulo 1.

⁶⁶ Marx (2017, p. 914) especula sobre um uso possível da contabilidade relativa ao valor numa transição para outro modo de produção: “posteriormente à abolição do modo de produção capitalista, porém mantendo-se a produção social, continuará a predominar a determinação do valor no sentido de que a regulação do tempo de serviço e a distribuição do trabalho social entre os diferentes grupos de produção – e, por último, a contabilidade relativa a isso – se tornarão mais essenciais do que nunca”.

Por fim, o que Estados Unidos e França demonstram também, dentro da combinação entre tendências gerais e particulares da construção de seus sistemas tributários, é peso histórico da formação histórico-social na conformação da relação entre tributação direta e indireta. Enquanto nos Estados Unidos a tributação direta encontrava-se em debate desde o século XVIII, embora travada pelo texto constitucional, na França, um país em que a fração do capital rentista tinha maior força política (DELALANDE, 2011), a tributação direta era limitada a partir da forma se constituíram os interesses não somente das classes dominantes, mas também da pequena burguesia e dos pequenos proprietários rurais, o que a tornava relativamente impopular nos círculos organizados para influenciar o debate legislativo sobre a definição do sistema tributário.

Durante a maior parte do período analisado no **gráfico 5**, entre os países selecionados, o Brasil manteve a menor relação D/I, marcando o forte caráter histórico da regressividade de sua carga tributária. Após a Segunda Guerra Mundial, pode-se observar como nos países de industrialização anterior e imperialistas houve uma ampliação da tributação direta em relação à tributação indireta, com Reino Unido, Estados Unidos, Austrália apresentando uma relação tributária entre impostos diretos e indiretos maior do que 1, apenas a França manteve a predominância da tributação indireta, devido a forma como se desenvolveu a disputa política e a organização das classes sociais. Os países capitalistas mais ricos apresentam uma maior diversidade de valores dentro do espectro possível da relação D/I, o que advém da maior flexibilidade dada por uma economia situada no polo apropriador da transferência de valor que ocorre no mercado mundial entre nações capitalistas.

2.5. Do crescimento dos gastos sociais à necessidade de recomposição da taxa de lucro

Após a crise entre as décadas de 1920 e 1930, e depois, da segunda guerra mundial, houve um gradativo aumento das políticas de gastos públicos, com a maior participação do Estado em diferentes setores e ampliação das políticas sociais em geral, o que pôde ser observado no crescimento dos gastos públicos exposto anteriormente. Para Brunhoff (1985), o Estado deixa de estar envolvido apenas na gestão da moeda e da força de trabalho, mas passa a se envolver “[...] na relação entre as duas, isto é, da circulação do capital, na medida em que esta necessita de novos compromissos de classe, que os capitalistas não podem realizar diretamente por eles próprios” (BRUNHOFF, 1985, p. 68). O conjunto de políticas públicas e decisões estatais que influenciam o valor e a disponibilidade da força de trabalho, envolvendo as finanças públicas, passa a ter uma função estratégica para os capitalistas.

Esping-Andersen (1990) anota como as décadas de 1960 e 1970 viram a aparência do Estado mudar de um ente antes visto como apenas um Estado de lei e ordem, de vigilância ou de repressão se transformar em uma dimensão cada vez mais preocupada com a produção e distribuição do bem-estar social. Analisando o mesmo período, Gough (1979) observou que todos países capitalistas avançados exibiam tendências similares ao Reino Unido: “despesas públicas aumentando como proporção do PIB e despesas sociais aumentando como proporção das despesas públicas” (GOUGH, 1979, p. 78).

Mandel (1983) destaca o objetivo estatal de integrar as classes dominadas, garantindo que a ideologia da sociedade continue sendo a da classe dominante, permitindo-se a perpetuação da exploração. “[...] o surgimento de poderosos partidos da classe trabalhadora aumentou a urgência e o grau do papel integrador do Estado” (MANDEL, 1983, p. 338). Conforme ratifica Salvador (2010, p. 81-2), “o Estado Social não tratou apenas de disponibilizar serviços sociais e garantir renda aos pobres, mas tratou principalmente de retirar das forças de mercado o monopólio da expansão econômica e da gestão sobre a força de trabalho”. Esse processo ocorreu por meio da ampliação do fundo público e ampliação das formas possíveis de seu financiamento, especialmente nos países ricos. De acordo com Piketty (2014, p. 463), “em todos os países desenvolvidos, em apenas meio século, a participação dos impostos na renda nacional foi multiplicada por um fator de pelo menos três ou quatro (às vezes por mais de cinco, como nos países nórdicos)”. Sobre a relação entre a tributação e as classes sociais, Introíni et al (2018, p. 249) destaca o fato de que “o Reino Unido eleva, progressivamente, a alíquota superior [do imposto de renda] de 50% (1928) para 98% (1941). Nos EUA, ela passa de 24% (1929) para 94% (1944). A média das alíquotas superiores do imposto de renda, praticadas nos Estados Unidos entre 1932 e 1980, foi de 81%”. Houve, portanto, uma forte intervenção estatal na redistribuição na ponta dos rendimentos, por meio da ampliação da tributação direta sobre a renda dos indivíduos, que foi complementada pela ampliação dos esquemas de seguridade social e fornecimento público de serviços nos países capitalistas centrais, com diferentes graus e formas de intervenção.

Pierson (1998) identifica como origens do moderno estado de bem-estar social alguns programas estatais ainda no século XIX, envolvendo programas de saúde, aposentadorias e seguros contra acidentes na Alemanha, Suíça, Itália e Áustria. Mas é no século XX que esses programas são articulados em grandes sistemas públicos de seguridade social, quando ocorre a generalização do trabalho assalariado, o aumento da produtividade e desenvolvimento e expansão do setor de serviços privados e público, o crescimento e conquista do direito político de partidos mais ligados aos interesses da classe trabalhadora e o contexto de disputa geopolítica

entre países capitalistas centrais e o eixo soviético, que somava um elemento de peso nas disputas entre as classes sociais de cada economia capitalista nacional. Pierson (1998) considera o período de 1920 a 1975 como um momento de crescimento sustentado da expansão dos orçamentos para gastos sociais.

Em 1914, apenas sete dos países [da Europa ocidental e os Estados Unidos] haviam atingido níveis de gastos sociais de 3% do PIB. Em 1940, quase todos haviam atingido níveis de gastos sociais superiores a 5%. No início da década de 1950, esse número oscilava entre 10% e 20%. Em meados da década de 1970, entre os Estados de bem-estar social europeus, entre um quarto e algo mais de um terço do PIB era dedicado às despesas sociais (PIERSON, 1998, p. 108, inserção nossa).

Na **tabela 14** é possível observar a evolução dos gastos com a seguridade social em alguns países da Europa ocidental e setentrional a partir da segunda metade do século XX.

Tabela 14 – Gastos com seguridade social como percentual do PIB – Europa – 1950-2018.

	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2010	2018
Alemanha	14,8	15,0	17,0	21,8	21,4	25,5	26,0	25,3
Áustria	12,4	13,8	18,8	21,9	23,1	25,7	27,6	26,9
Bélgica	12,5	15,3	18,1	23,2	24,6	23,7	28,4	28,8
Dinamarca	8,4	11,1	16,6	20,3	21,9	23,8	29,6	28,7
Finlândia	6,3	8,7	13,1	17,8	23,3	22,6	27,4	29,3
França	12,6(1)	13,4	15,3	20,1	24,4	27,7	31,1	31,1
Irlanda	8,9(2)	9,6	11,6	15,7	16,8	12,8	23,8	13,6
Itália	8,5	11,7	16,3	17,3	20,6	22,6	27,0	27,8
Noruega	5,7	9,4	15,5	16,1	21,6	20,4	22,1	24,4
Países Baixos	7,1	11,1	20,0	23,0	23,7	19,0	17,5	16,2
Reino Unido	10	11,0	13,8	15,6	14,9	16,9	23,3	20,3
Suécia	8,3	11,0	18,8	24,5	26,9	26,5	25,9	25,8
Suíça	6,0 (3)	7,5	10,1	12,7	13,0	14,5	15,7	16,7
Média	9,4	11,4	15,8	19,2	21,2	21,7	25,0	24,2

Fonte: 1950-1970: Flora (1983, p. 456); 1980-2018: OECD.Stat. Observações: (1) dado referente ao ano de 1952; (2) Dado referente ao ano de 1953; (3) Dado referente ao ano de 1951.

Elaboração própria.

É possível observar, de acordo com a média dos 13 países representados, que, de 1950 a 1990, os valores destinados à seguridade social nesses países dobraram em volume proporcional ao seus PIBs, representando cerca de um quarto das suas rendas nacionais no ano de 2018, enquanto representavam menos de um décimo dos PIBs em 1950. Ao olharmos para essa tendência nos últimos 70 anos, é possível também constatar que há variações significativas

de acordo com a particularidade dos sistemas de seguridade social adotados em cada Estadação.

Os programas de seguridade social envolvem, de maneira geral, esquemas de segurança social para tratamento de doenças ocupacionais, pensões, aposentadorias, seguros-desemprego, assistência social, transferências de renda e outras formas de proteção que variam muito em termos de dimensões e acesso de acordo com cada particularidade nacional. Dada a sua peculiaridade e ligação fundamental com o trabalho assalariado, embora se expanda para além dele, o aumento das cargas tributárias para lidar com essa forma específica de gasto público foi acompanhado com o desenvolvimento e expansão de uma forma tributária no século XX: as contribuições sociais. Conforme aponta Shaikh (2003, p. 532), “os tributos [...] aumentaram acentuadamente e sua composição mudou de fontes tradicionais, como impostos indiretos sobre empresas, para contribuições sociais e impostos de renda pessoais”.

As contribuições diferenciam-se dos impostos, os quais são regidos geralmente pelo princípio da não afetação ou não vinculação, que não permite que a receita proveniente da sua arrecadação seja vinculada a despesas públicas específicas⁶⁷. As contribuições também se diferenciam das taxas, as quais são tributos vinculados a alguma ação estatal, como taxas de fiscalização ou de coleta de lixo. As receitas provenientes das taxas também não são necessariamente vinculadas à atividade geradora do dever tributário.

As contribuições são tributos por serem prestações compulsórias, cujo dever de pagar é definido em lei, e não de maneira contratual, portanto, decorrem de uma manifestação unilateral do poder de tributar do Estado. As contribuições diferem dos impostos por sua finalidade, por terem uma destinação específica no orçamento público, ou seja, por sua vinculação. Definida a sua especificidade, enquanto tributo, as contribuições sociais podem assumir um caráter progressivo ou regressivo a depender de sua base de incidência, se direta ou indireta, podendo incidir geralmente sobre a renda ou sobre o consumo.

As contribuições sociais, junto ao imposto sobre o valor adicionado – IVA e o imposto sobre a renda são três formas tributárias típicas do modo de produção capitalista, possíveis apenas a partir de determinado estágio de desenvolvimento econômico e técnico deste modo de produção.

⁶⁷ No Brasil, tal vedação encontra-se no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal de 1988. Mas há exceções no próprio texto constitucional, como a repartição de receitas pela União com outros entes federativos e a destinação de recursos mínimos para saúde, ensino e administração tributária.

Tabela 15 – Contribuições para a seguridade social – 1965-2019 – Países membros da OCDE.

Ano	Contribuições para a seguridade social		Carga tributária
	% arrecadação total	% PIB	% PIB
1965	17,57	4,47	24,85
1970	19,06	5,08	26,72
1975	21,93	6,34	28,61
1980	22,06	6,86	30,07
1985	22,05	7,33	31,51
1990	21,52	7,10	31,15
1995	25,35	8,60	32,54
2000	24,77	8,44	33,27
2005	24,93	8,35	32,98
2010	26,40	8,67	31,91
2015	25,72	8,84	33,31
2019	26,40	9,13	34,04

Fonte: OECDstat.
Elaboração própria.

As contribuições sociais continuam crescendo, seja em proporção ao PIB, seja em proporção à carga tributária total. No caso dos países da OCDE, elas eram da proporção de 4,47% em 1965 e aumentaram em mais de 100% nesses termos em 2019, quando eram equivalentes a 9,13% do PIB. Assim, passaram a ser responsáveis por 26,4% em média da arrecadação tributária dos países da OCDE. A carga tributária média também segue aumentando, e variou de 24,85% do PIB a 34,04% do PIB para esse grupo de países no período de 54 anos. Dessa variação, as contribuições para a seguridade social representaram 50,7%, ou seja, cresceram em proporção ligeiramente maior que a carga tributária média desses países.

Tabela 16 – Evolução da estrutura tributária – países membros da OCDE – 1965-2018

Ano	Renda		Propriedade		Consumo		Consumo IVA		Contribuições SS diretas		Contribuições SS indiretas	
	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT
	1965	8,7	34,7	1,9	7,9	9,4	38,4	0,4	1,4	1,7	6,6	3,0	11,7
1970	9,9	36,3	2,0	7,6	9,4	35,6	1,8	5,4	1,9	7,1	3,4	12,7
1975	10,9	37,1	1,7	6,4	9,1	32,8	3,1	8,8	2,3	8,0	4,0	14,0
1980	11,6	38,2	1,5	5,3	9,5	32,5	3,7	10,7	2,6	8,3	4,6	14,7
1985	11,9	36,9	1,6	5,4	10,1	33,7	3,8	11,3	3,0	9,0	4,6	13,9
1990	11,8	37,2	1,7	5,6	9,9	33,2	5,1	16,9	3,1	9,5	4,5	13,6
1995	11,0	33,5	1,6	5,2	10,8	34,1	5,8	18,2	3,5	10,2	5,5	16,5

Ano	Renda		Propriedade		Consumo		Consumo IVA		Contribuições SS diretas		Contribuições SS indiretas	
	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT
	2000	11,7	34,5	1,7	5,5	10,8	33,6	6,3	19,6	3,7	10,8	5,5	16,1
2005	11,5	34,3	1,8	5,6	10,8	33,6	6,5	20,2	3,7	11,1	5,3	15,9
2010	10,4	32,6	1,7	5,5	10,6	33,8	6,4	20,5	4,0	12,1	5,4	16,6
2015	11,1	33,6	1,9	5,8	10,9	33,2	6,7	20,3	4,2	12,1	5,4	15,8
2018	11,5	34,3	1,9	5,6	10,9	32,7	6,8	20,4	4,2	12,0	5,6	15,9

Fonte: OECDstat.

Elaboração própria

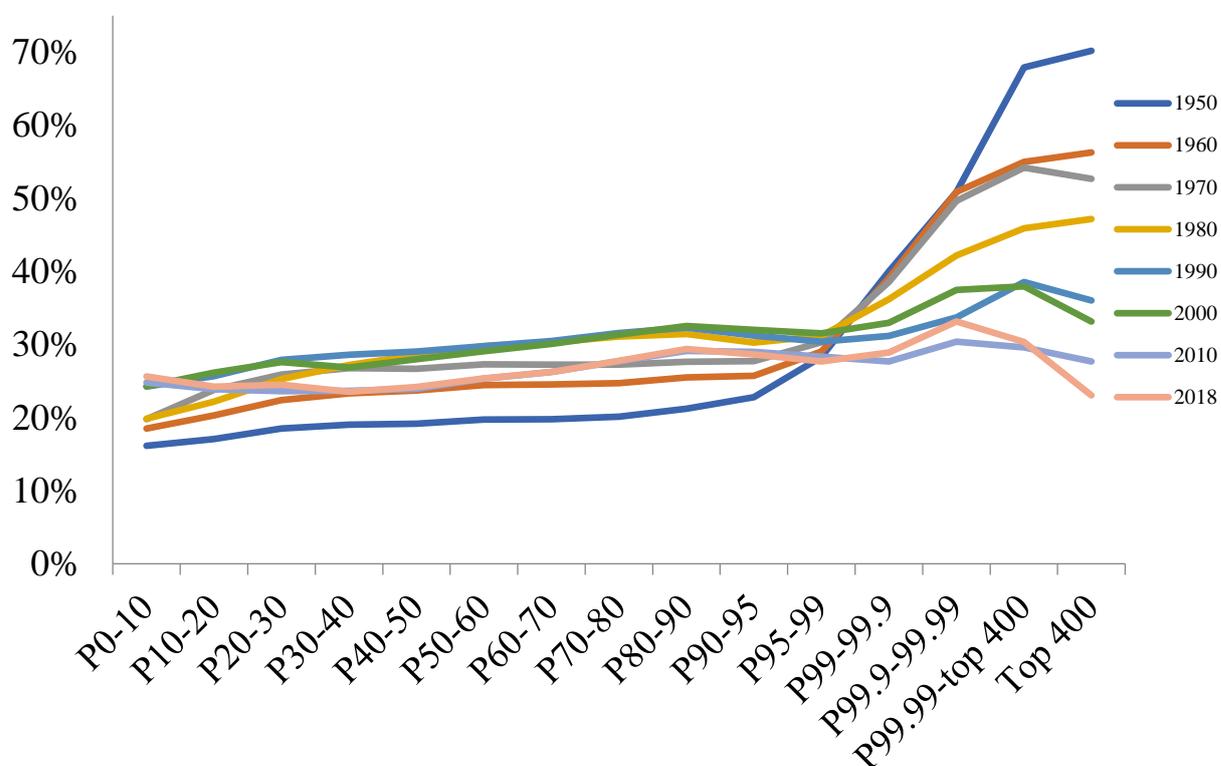
De acordo com os dados da **tabela 16**, a tributação sobre a renda ainda cresceu até 1980, a partir de então estagnou-se em relação ao PIB, e apresentou uma redução em relação a carga tributária total a partir da metade da década de 1990. A tributação sobre a propriedade não acompanhou a evolução da carga tributária total, e manteve-se praticamente constante em termos de proporção do PIB, porém, redução sua participação na carga tributária total em mais de 2 pontos percentuais. A tributação sobre o consumo aumentou em relação ao PIB, em mais de um ponto percentual, embora em ritmo menor da carga tributária total, por isso reduziu sua participação nesse aspecto. Dentro desse grupo, destaca-se o aumento significativo da participação do imposto sobre o valor adicionado – IVA tanto em relação ao PIB quanto em relação à carga tributária. O IVA era responsável 1,4% da arrecadação tributária dos países da OCDE em 1965, equivalente a 0,4% do PIB. Em 2018, os impostos classificados nessa rubrica somavam o montante equivalente a 6,8% do PIB, 20,4% da arrecadação tributária total. As contribuições aumentaram sua participação com as contribuições indiretas – aquelas que recaem sobre o consumo, como as sobre a folha de pagamentos, receita, produtos e pagas pelos empregadores – mantendo sua maior proporção em relação às contribuições diretas, que também incidem sobre a renda dos trabalhadores. Esse comparativo tende a confirmar a continuidade da tendência observada por Pierson (2004) no começo do século XXI.

No entanto, houve alguma redistribuição significativa da carga tributária nos últimos anos. Em geral, as taxas do imposto sobre as sociedades e do imposto sobre o rendimento foram reduzidas (especialmente para quem tem rendimentos mais elevados) e os impostos sobre a segurança social aumentaram, assim como a carga dos impostos indiretos/sobre o consumo (especialmente o IVA ou o Imposto sobre Mercadorias e Serviços (PIERSON, 2004, p. 90).

A tendência de maior alívio da tributação direta sobre quem tem rendimentos mais elevados e possui maior riqueza acumulada se acentua especialmente a partir dos anos 1980, mas continua até os anos 2010. Os Estados Unidos são um bom exemplo dessa tendência,

especialmente tendo em vista a influência que a reforma tributária realizada por Ronald Reagan em 1986 teve no Brasil. Naquele país, a alíquota máxima do imposto de renda chegou a ser maior que 90% até o começo da década de 1960. Entretanto, em 1986, com efeitos para 1987, a alíquota-teto que era de 50% foi reduzida para 38,5%, bem como foram reduzidas as faixas progressivas. De acordo com Saez e Zucman (2019), essa reforma apenas consolidou um conjunto de pequenas mudanças anteriores e posteriores que reduziram a tributação das maiores rendas nos Estados Unidos.

Gráfico 7 – Taxas médias de impostos por grupos de renda de 1950 a 2018 – Estados Unidos.

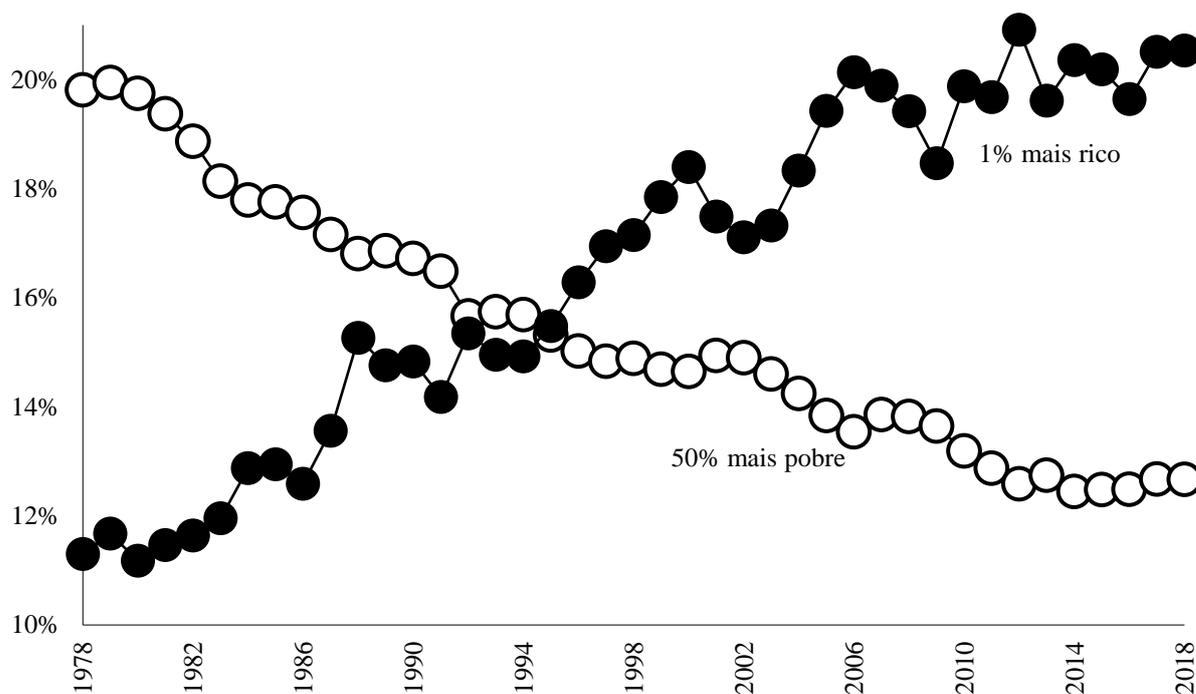


Fonte: Saez e Zucman (2019).

A progressividade tributária era muito maior na década de 1950, quando a tributação da renda do 0,1% mais rico era de 50,9% e do 1% de 40%. Em 2018, estes eram tributados em 33,2% e 30,4%, respectivamente. Ao mesmo tempo, a tributação sobre os 10% mais pobres aumentou de 16,1% na década de 1950 para 25,6%. Em comparação, conforme demonstra a curva do **gráfico 7**, os top 400 mais ricos pagavam relativamente menos impostos sobre sua renda do que os 10% mais pobres e todo o resto da população dos Estados Unidos, com sua renda sendo tributada, em média, em 23,0%. Essa transformação tributária coincide com uma

transformação da estrutura da concentração de renda nos Estados Unidos. A partir de 1995, o 1% das maiores rendas passou a se apropriar de um montante de renda superior ao 50% das menores rendas, conforme demonstra o **gráfico 8**.

Gráfico 8 – Participação na renda nacional. Estados Unidos – 1978 a 2018



Fonte: Saez e Zucman (2019).

O estímulo fiscal à concentração de renda é um efeito colateral da tendência de estímulos alívio da renda do capital para com o objetivo de se recuperar o dinamismo econômico cada vez mais distante dos “anos dourados” do capitalismo. De acordo com Streeck (2018), após duas décadas de crescimento quase ininterrupto, passou a dominar a ideia de que a economia capitalista havia se transformado numa máquina de prosperidade dominável do ponto de vista tecnocrático, que poderia ser mantida em funcionamento regular com ausência de crises, graças a interação ordenada de Estado e setor privado promovida pelos instrumentos keynesianos. Segundo Itoh e Lapavitsas (1999), foi um período de relativa estabilidade sustentada na hegemonia econômica dos Estados Unidos e no sistema Bretton Woods; na onda de inovações tecnológicas, especialmente a partir das tecnologias geradas para fins militares que agora podiam ser aplicadas na produção; o mercado de consumo foi ampliado nos países capitalistas avançados tendo em vista a alta empregabilidade e o crescimento dos salários reais que começaram a evoluir a partir de uma base bem baixa, combinados com um aumento da

produtividade; os preços baixos das matérias-primas e produtos primários, especialmente petróleo⁶⁸, com os termos de troca entre produtos primários e manufaturados caindo em 32% entre 1951 e 1970; e a abundância de força de trabalho disponível, a qual, no período pós-guerra, tornara-se barata o suficiente para proporcionar altas taxas de lucro ao capital, mesmo com os aumentos reais de salários, os quais eram combinados com ganhos de produtividade.

A “era de ouro” terminou tendo como expressão uma crise inflacionária combinada com uma estagnação que colocou em questão os fundamentos keynesianos de condução da política econômica. Essa aparente anomalia para os termos da época, que ficou conhecida como estagflação, resultou do desaparecimento das condições fundamentais que tinham favorecido a acumulação econômica (ITOH; LAPAVITSAS, 1999). A partir de meados dos anos 1960 a lucratividade nas maiores economias capitalistas começou a declinar. A composição orgânica do capital cresceu significativamente com a crescente mecanização e os investimentos em novas indústrias, que, combinados com o poder de barganha do trabalho em um contexto de quase pleno emprego, passaram a pressionar a taxa de lucros.

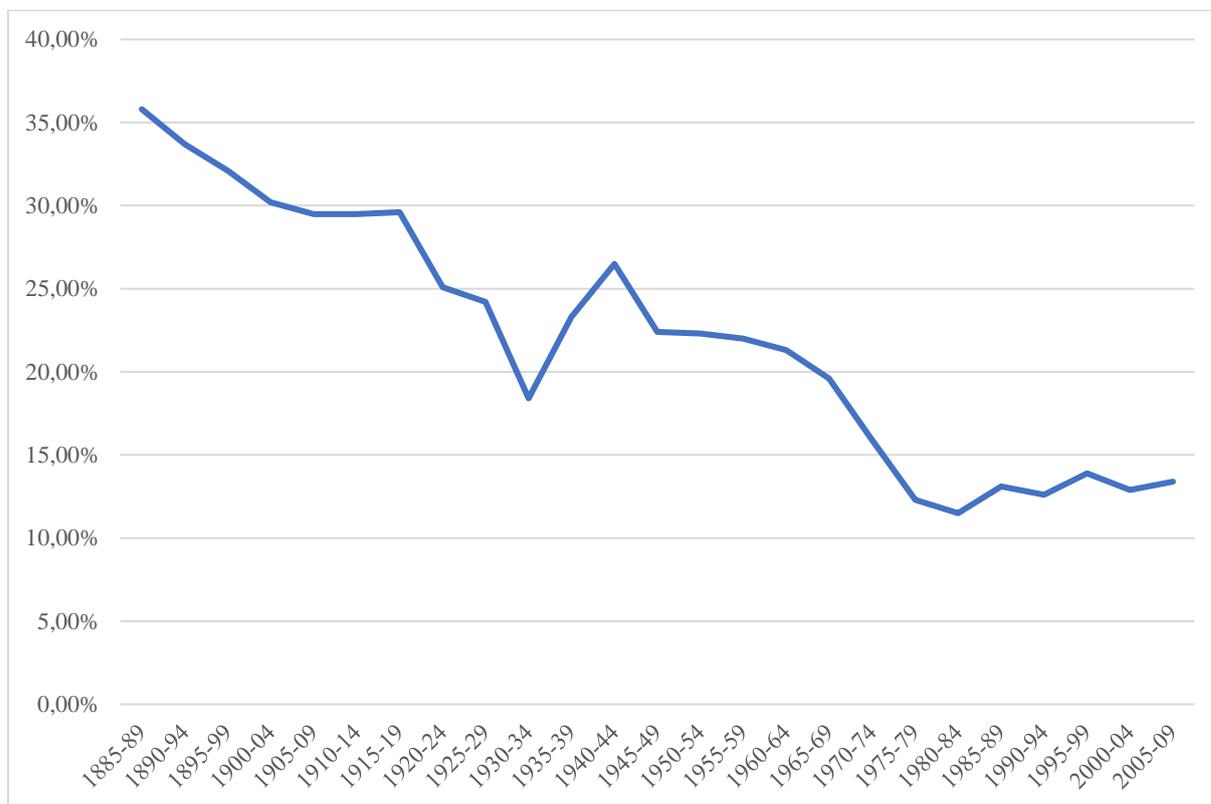
Os salários começaram a espremer a parcela do novo valor destinada aos lucros, de modo que o aumento da taxa de mais-valor não foi suficiente para compensar o aumento da composição orgânica. Além disso, a expansão inicial da oferta global de mão de obra barata começou a se dissipar à medida que Alemanha, Japão e outras partes da Europa sugavam seus “exércitos de reserva” (ROBERTS, 2016, p. 60).

O crescimento do poder competitivo de Japão e Alemanha Ocidental abalou a hegemonia econômica dos Estados Unidos, que era o pilar do sistema de Bretton Woods. As taxas de câmbio fixas que inicialmente favoreciam os norte-americanos passaram a beneficiar as nações rivais, como o Japão, a partir do momento em que a tecnologia foi transformada, desenvolvida e empregada pelos países concorrentes. Gastos do governo estadunidense no exterior, como os decorrentes da Guerra contra o Vietnã, investimento estrangeiro direto e redução dos superávits comerciais levaram a déficits crescentes na balança de pagamentos dos Estados Unidos na década de 1960. Em 1971, os Estados Unidos abandonaram a convertibilidade do dólar em ouro e com a política monetária mais flexível a inflação acelerou pelos países capitalistas centrais. O fim de Bretton Woods, o fim da ampla disponibilidade de mão-de-obra barata, o aumento dos preços das matérias-primas, em especial o petróleo, mas

⁶⁸ “O pós-guerra foi caracterizado pela proliferação de indústrias que consumiam muito petróleo e pela disseminação da propriedade de automóveis, o que também contribuiu para o uso pesado do petróleo. O petróleo aumentou de cerca de um quinto do suprimento mundial de energia no final da guerra para dois terços em 1974. O petróleo também foi uma importante matéria-prima para a indústria petroquímica” (ITOH; LAPAVITSAS, 1999, p. 187).

não somente⁶⁹, e o aumento da composição orgânica sinalizaram o fim das bases de sustentação dos “anos gloriosos” nos países capitalistas centrais.

Tabela 17 – Queda da taxa de lucro média em países capitalistas centrais* – 1885-2009.



Fonte: Maito (2018). *São considerados países centrais para cálculo da taxa de lucro média por Maito (2018): Alemanha, Estados Unidos, Japão, Países Baixos e Reino Unido.

No período de 1980-84 a taxa de lucro média no grupo de países tinha caído para 11,5%, quase a metade do que foi no período imediatamente pós-guerra, de 1945 a 1949, quando foi de 22,4%. Taxa média que se manteve até a metade da década de 1960, quando caiu para 19,6% em 1965-69, e continua a cair nos períodos seguintes, até reagir a partir das reformas neoliberais. Os períodos em que a taxa de lucro ficou mais baixa, coincidem com as recessões de 1974-75 e a de 1980-82. Com a destruição de capitais pelas crises por meio de falências e fechamentos de velhas indústrias, o desemprego aumentou e os custos do trabalho puderam ser reduzidos, tendo em vista o enfraquecimento dos sindicatos e da organização do trabalho em

⁶⁹ “Os preços do mercado mundial de produtos primários como milho, madeira, algodão, lã e minerais também começaram a subir rapidamente no final da década de 1960, refletindo a relativa escassez desses produtos. A quadruplicação do preço do petróleo bruto em poucos meses em 1973-4 deveu-se muito à quarta guerra árabe-israelense, mas também foi parte integrante da escassez geral de produtos primários devido à superacumulação de capital nos países avançados. Os termos de troca de produtos primários em relação aos manufaturados aumentaram em mais de 10% em 1970-3 e em quase 70% em 1970-4. O preço das matérias-primas para manufatura quase dobrou no ano anterior ao primeiro choque do petróleo” (ITOH; LAPAVITSAS, 1999, p. 193).

geral. Governos conservadores e neoliberais se elegeram nas economias centrais com o objetivo de reverter os ganhos do trabalho na era de ouro e reduzir os custos do trabalho. Ao mesmo tempo, promoveram a desregulamentação do mercado financeiro e criaram novos espaços para a aplicação do capital, que fez com que a tendência de queda da taxa de lucro fosse atenuada a partir da década de 1980.

Para O'Connor (2009), o neoliberalismo é a forma política da globalização do capital, enquanto esta última é a forma econômica do neoliberalismo. Assim, essa globalização é realizada de maneira que o que pode ter fluxo livre ou não é definido a partir de interesses de classes e da acumulação de capital. Slobodian (2018) considera que uma manifestação neoliberal em termos de ordem tributária é emergência de um “mundo offshore”, que caracteriza a proliferação de paraísos fiscais destinada a proteger o capital de políticas fiscais progressivas e de redistribuição. Para Duménil e Lévy (2011), o neoliberalismo é uma ordem social que visa a geração de renda para as camadas de renda mais altas, e não o investimento na produção nem, menos ainda, no progresso social. Nos países do centro, a acumulação de capital doméstico foi sacrificada em favor da distribuição de renda em benefício das classes altas, especialmente evidenciado nas modificações no sistema tributário.

O neoliberalismo converge com a internacionalização da economia. A fragmentação global dos processos industriais e o deslocamento da indústria para o oriente, consolidam a primazia das empresas transnacionais. Grandes empresas passam a usar as regras de livre comércio e tarifas baixas para desenvolver trocas entre suas subsidiárias. Esses movimentos também sustentam a globalização financeira e o fluxo vertiginoso de capitais entre os diferentes países (KATZ, 2019, p. 53).

De acordo com Salvador (2010, p. 92), “a nova fase de acumulação capitalista vai ser capitaneada pela esfera financeira, e no campo ideológico o velho liberalismo se veste com a ‘nova’ roupagem, rebatizado de neoliberalismo”. Essa acentuação da esfera financeira levou a uma maior instabilidade econômica, segundo o autor, que afirma que “o mundo das finanças globalizadas tem sido marcado por uma sucessão de crises financeiras” (SALVADOR, 2010, p. 102). A criação de novos produtos financeiros, desregulamentação, ampliação de fusões e aquisições, deslocamento de investimentos para setores improdutivos como a especulação financeira entre outros aspectos, constituiria o que se qualifica também como financeirização.

O neoliberalismo representou um projeto político-econômico da classe capitalista, de modo a recuperar sua lucratividade e garantir rendas constantes e estáveis protegidas de qualquer ânimo redistributivo. Segundo Lupatini (2012), a dívida pública desempenha um papel significativo na reprodução ampliada do capital desde os anos 1970. Pela via dos tributos, o

Estado drena uma parte do mais-valor social, especialmente salários pelos impostos diretos e indiretos, a qual é repassada a determinadas frações do capital. O autor demonstra como o endividamento tornou-se uma engrenagem constitutiva do movimento de reprodução ampliada, com um aumento significativo pós-2008, em decorrência da ação dos principais Estados para evitar uma desvalorização do capital fictício.

Essas mudanças colocaram a necessidade de novas bases de incidência para a tributação que protegessem o capital cada vez mais espremido pela tendência de queda da taxa de lucro, combinadas com novos mecanismos de ação do crédito público. Abriram-se, assim, novos campos para a disputa sobre a apropriação do mais-valor, ou seja, novas formas da luta de classes que mobiliza as forças sociais no capitalismo. De acordo com Chesnais (1996), é no campo monetário e financeiro que foi maior a responsabilidade dos governos para criar as condições da mundialização financeira. A autonomia da esfera financeira é sempre relativa, o que demonstram as sucessivas bolhas de crédito, entretanto, dado o quadro da irresolução da crise da queda da taxa de lucro na esfera da produção, a esfera financeira hipertrofia-se e o capital portador de juros e o capital fictício tornam-se o parâmetro que pressiona a produção e o fundo público para garantir as condições da reprodução ampliada. “A forma fictícia, fantástica de existência do capital imaginário, reage sobre o capital patrimonial real e o subjuga” (CAMPOS, 2001, p. 316). De acordo com Paulani (2009), a relação entre o estoque mundial de ativos financeiros e o produto nacional bruto mundial aumentou de 1,02, em 1980, para 3,74, em 2010, isso sem incluir os derivativos financeiros.

Três elementos constitutivos da mundialização financeira são a desregulamentação ou liberalização monetária e financeira, a desintermediação e a abertura dos mercados financeiros nacionais (CHESNAIS, 1996). Em todos estes o fundo público participa, pois a desregulamentação dos fluxos monetários e financeiros depende de mecanismos legais e tecnologias bem articuladas para a realização dos negócios e garantias de valores que existem apenas em uma contabilidade informatizada e que precisa ser validada a cada momento em qualquer parte do mundo. Do mesmo modo, os Estados com moeda soberana precisam garantir o poder social daqueles valores anotados nos livros virtuais de contabilidade, ou sejam, precisam garantir o reconhecimento social de suas moedas enquanto representantes do valor. Com a financeirização e as finanças passando a subordinar a formulação de políticas públicas e do arcabouço legislativo e institucional na busca incessante do capital por taxas de lucros que se contraponham à sua tendência histórica de queda, o neoliberalismo combina o crescimento do fundo público e do papel repressor do Estado com a redução da proteção social e dos direitos do trabalho, ao mesmo tempo em que passa a tentar garantir a qualquer custo os rendimentos

do capital portador de juros e a estabilidade do capital fictício. Para que fosse bem sucedido o papel das finanças na recomposição da taxa de lucro média em queda, foi necessário que cada vez mais áreas econômicas pudessem objeto do setor financeiro, bem como que houvesse o espaço para a realização de inovações financeiras.

De acordo com Fine (2010), a relação entre neoliberalismo e financeirização é direta e integral, com o primeiro sendo essencial para tornar realidade as políticas e instituições necessárias à segunda, inclusive em termos ideológicos. A financeirização, para além do crescimento desproporcional do capital fictício em relação à produção real e as possibilidades de realização do lucro real, é também a extensão das finanças em cada vez mais áreas da reprodução econômica e social. Uma gama cada vez maior de atividades passa a ser subordinada ao capital portador de juros e o fundo público se torna essencial na instituição e manutenção dos imperativos financeiros.

[...] na era neoliberal, a financeirização é definida pela expansão do capital portador de juros (CPJ) em todos os setores da economia, o que inclui todas as operações financeiras não apenas em corporações industriais supostamente independentes, mas também na saúde, na educação, na seguridade social, no crédito ao consumidor, na habitação etc. Através de fórmulas híbridas, portanto, o CPJ tem promovido ativamente a acumulação de capital financeiro (fictício) às custas da acumulação de ativos produtivos. Embora lucrativo no curto prazo para os capitais individuais, este processo é disfuncional para a acumulação sustentada do capital em geral, tanto quantitativa quanto qualitativamente (FINE; SAAD FILHO, 2021, p. 181).

Para que a financeirização se generalizasse, o Estado foi crucial, agindo por meio de políticas econômicas, mudanças legislativas e pelo uso da força para implementar as modificações institucionais e sistêmicas necessárias à expansão do capital portador de juros e sua sustentação nos mais diferentes ramos da produção e da reprodução social. Como esse processo necessariamente depende de uma articulação mundial, foi necessário o uso de instrumentos geopolíticos de pressão para que as novas condições de acumulação fossem implementadas nos diferentes Estados-nações, de acordo com o papel que cada país passa a assumir na ordenação internacional dos fluxos financeiros.

A respeito da acumulação do capital financeiro ocorrer às custas da acumulação de ativos produtivos, Guedes e Paço Cunha (2021) apontam que a ampliação do patrimônio financeiro não é causa da redução dos investimentos produtivos. Ao demonstrarem o predomínio do autofinanciamento e de sua tendência geral de aumento nas economias centrais a partir da década de 1970, os autores evidenciam sua simultaneidade com a queda das taxas médias de lucro e a ampliação de empréstimos para a aquisição de ativos financeiros, donde consideram que esses elementos sugerem que “[...] as taxas de lucro em queda são compensadas

pelos lucros financeiros extraídos no curto prazo, garantindo distribuição de dividendos a ponto de não derrubar drasticamente os investimentos por meio fontes internas ainda que as taxas médias de lucro estejam comprimidas” (GUEDES; PAÇO CUNHA, 2021, p. 45). Portanto, não há uma predominância financeira sobre os investimentos produtivos, como na primeira fase do capitalismo monopolista, mas uma nova e específica imbricação entre capital produtivo e financeiro. Segundo os autores, o aumento do patrimônio financeiro pode ser lido como uma resposta à queda da taxa média de lucro do setor corporativo não financeiro.

O papel dos lucros financeiros, ainda que de curto, na minoração dos efeitos da tendência de queda da taxa média de lucro, solicita um aparato institucional, legal e técnico⁷⁰ que possa fornecer as condições de processamento e realização desses ganhos para cada capitalista. A ordem neoliberal internacional foi imposta pelo mundo dos países capitalistas centrais para os países menos desenvolvidos da periferia, ao custo de severas crises na Ásia e na América Latina. Tal forma de desenvolvimento evidencia o caráter imperialista que subjaz a ordem neoliberal. Desse modo, segundo Duménil e Lévy (2011), a corrupção, a subversão e a guerra foram meios utilizados para a instituição da ordem neoliberal pelo globo, sendo o estabelecimento de governos locais amistosos às demandas imperialistas uma forma efetiva de estabelecimento da hegemonia do capital financeiro.

A colaboração das elites do país dominado é crucial, bem como, no capitalismo contemporâneo, a ação de instituições internacionais como a Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial, e a Organização Mundial do Comércio (OMC) (DUMÉNIL; LÉVY, 2011, p. 9).

Portanto, a dualidade neoliberalismo e financeirização reafirmam relações imperialistas sobre novos termos, o que restringe as possibilidades de organização e ordenação do fundo público dos países periféricos, inclusive a flexibilidade de seus sistemas tributários.

O sistema tributário moderno é sempre o sistema de uma nação. Isso comporta uma dupla dimensão. Por um lado, uma nação comporta elementos particulares quanto à forma do desenvolvimento capitalista em determinado território, a partir de determinado legado histórico-cultural, com riquezas naturais mais ou menos exclusivas e uma população mais ou menos coesa em termos de etnias, nacionalidades e idiomas. Por outro lado, o sistema tributário liga-se às condições de possibilidade postas pelo estágio de desenvolvimento capitalista daquela

⁷⁰ Paraná (2016) salienta o papel do desenvolvimento acelerado das tecnologias da informação e da comunicação para fortalecer o processo de financeirização ao encurtar o tempo e ampliar o número e o volume de operações nos mercados, ampliando os ganhos de curto-prazo.

nação. Com a mundialização e expansão do modo de produção capitalista para todas as esferas da produção e reprodução social, mesmo aqueles elementos histórico-culturais têm que se reproduzir sobre essa nova base de relações sociais, como salário, lucro, produtividade, acumulação e valorização. Essa reconfiguração se condiciona pela forma como cada Estado-nação se relaciona com os outros no mercado mundial. O mercado mundial é o resultado do choque entre as nações produtoras, assim, o sistema tributário é mais ou menos limitado pelas relações estabelecidas entre os países. A relação-capital se universaliza particularizando-se (LUCÉ, 2018, p. 25). No quadro da financeirização, as burguesias incompletas e subordinadas dos países dependentes tendem a reduzir a tributação sobre sua renda e propriedade em decorrência da transferência de valor cada vez mais fluida que passa a ocorrer com a aberturas dos mercados durante a mundialização financeirizada.

O imperialismo e a geopolítica moderna além dos diferentes motivos e legados históricos até mesmo milenares, também comportam o necessário movimento do valor quando analisamos o papel da tributação, seja interno, seja externo. A tributação na sociedade em que predomina o modo de produção capitalista age não sobre a riqueza material – sobre bens, produtos, serviços – mas sim sobre a forma da negação dos valores úteis, sobre a forma de manifestação do valor, sobre a expressão monetária do valor de troca, sobre o preço. Quando um Estado moderno usa do seu poder político para tributar dinheiro, ele não tributa mais a riqueza, mas a sua representação. O sistema tributário moderno não é, portanto, a expressão ou resultado direto da luta de classes, é antes resultado da representação da luta de classes em determinado estágio, da articulação do país no mercado mundial, da subordinação do fundo público à forma dominante do capital e do grau de desenvolvimento das relações capitalistas de trabalho do país.

A conformação do sistema tributário comporta determinações das lutas de classes, da forma particular de desenvolvimento capitalista e da geopolítica econômica, uma vez que em cada Estado a burguesia organiza o aparelho estatal para a defesa de seus interesses contra os trabalhadores e contra as burguesias de outras nações, uma vez que o mercado mundial é o espaço mais desenvolvido das relações entre as nações produtoras. Ou seja, uma inflexão da estrutura tributária depende de uma conjunção de fatores que só pode ser verificada por meio da comparação internacional e do desenvolvimento histórico-particular de cada país. Ocorre que a própria organização e intencionalidade a partir do aparato estatal é mais opaca do que aquela existente em modos de produção anteriores, uma vez que qualquer planejamento tem que lidar com forma fetichizada do dinheiro enquanto o motor do desenvolvimento. Essa própria determinação da forma valor ajuda a explicar as diferentes ações geopolíticas que visam

assegurar mercados e impedir o desenvolvimento de nações capitalistas emergentes, como ocorre no quadro da mundialização e da expansão da finança a partir das décadas finais do século XX e início do século XXI, em que a reordenação da tributação se coloca como mecanismo para incentivar a taxa de investimento, mas acaba se tornando em mecanismo de contratendência a queda da taxa de lucro e de concentração de renda.

CAPÍTULO 3 – TRIBUTAÇÃO NA AMÉRICA LATINA

3.1. Desigualdade e tributação na América Latina

No primeiro capítulo expomos o caráter específico da tributação moderna, a qual atua de maneira mediada sobre a produção e o estoque da riqueza nacional, acumulada sobre a forma abstrata do valor, necessariamente expressa em moeda, o que a torna um mecanismo de arrecadação de recursos para o fundo público especificamente capitalista, embora a tributação em geral já existisse em sociedades anteriores. A tributação moderna tem a capacidade de ser exigida para diferentes papéis na acumulação capitalista, inclusive atuando na contenção da tendência de queda da taxa de lucro. Apesar de cada vez mais subordinada à dinâmica do capital fictício sob a forma da dívida pública e enquanto âncora fiscal para o processo de financeirização, a tributação ainda é um elemento relevante na redistribuição do mais-valor e para a provisão de recursos para a oferta e manutenção de serviços públicos à classe trabalhadora, o que adiciona mais um aspecto contraditório à sua análise. Além disso, atua sobre a transferência de valor entre as classes sociais de um país e entre os diferentes países. Nesse sentido, Pierson (2004, p. 90) chega a afirmar que “tributar é redistribuir”.

Tais aspectos podem ser constatados pela análise exposta ao longo do presente capítulo, por meio de alguns indicadores e da análise comparada entre diferentes nações, em especial entre os países desenvolvidos e a América Latina, em nosso objetivo de aproximar e identificar o lugar e as determinações do sistema tributário brasileiro. Os indicadores básicos utilizados nessa análise são a carga tributária e a estrutura tributária, a qual já expomos diferentes aspectos ao longo dos capítulos anteriores.

No capítulo 2, demonstramos como, de maneira geral, a carga tributária cresceu ao longo do século XX, em diferentes ritmos e com diferentes conformações estruturais, especialmente a partir do surgimento de formas tributárias específicas da tributação moderna quando generalizadas e articuladas ao fundo público, como o imposto de renda geral e as contribuições sociais. Ficou demonstrado o momento preponderante da objetivação e do desenvolvimento particular do capitalismo em cada país para a conformação e as metamorfoses dos sistemas tributários. No presente capítulo, expomos o particular da tributação na América Latina, uma vez que, além de ser a região em que se situa o Brasil, ela contém traços em comum importantes entre os seus países.

Um dos efeitos da tributação sobre a renda é a forma como se apresenta a participação de cada indivíduo na distribuição da riqueza produzida de modo capitalista antes e depois da tributação. Estudo da Cepal (2015) demonstrou os efeitos diferentes sobre a desigualdade quando se compara a América Latina com países membros da OCDE e da União Europeia. A classificação das rendas para análise é exposta no **quadro 2**.

Quadro 2 – Tributação e efeito redistributivo sobre a renda

• Salários + rendas por conta própria + rendas do capital	= Renda de fatores (A)
• A + Aposentadorias e pensões + transferências e outras rendas privadas	= Renda de mercado (B)
• B+ Aposentadorias e pensões da seguridade social + transferências públicas	= Renda bruta (C)
• C - (Imposto sobre a renda pessoal + Contribuições à seguridade social)	= Renda disponível em dinheiro (D)
• D + Transferências públicas	= Renda disponível estendida (E)

Fonte: Adaptado de CEPAL (2015, p. 91).

Os três estágios principais para consideração dos efeitos redistributivos da tributação são separados analiticamente em renda de mercado (B), a qual considera a renda exclusivamente proveniente do setor privado, a renda disponível depois do recebimento das transferências da seguridade social e do pagamento dos tributos diretos (D) e a renda disponível estendida, a qual é ampliada de acordo com a provisão de serviços e direitos públicos, como os gastos em saúde, educação, transporte e outros que quando gratuita e universalmente fornecidos ampliam a renda dos indivíduos no país.

Com base nesse arcabouço conceitual, o grau de redistribuição causado por impostos ou transferências pode ser avaliado por meio da comparação de indicadores de desigualdade, como os coeficientes de Gini, em diferentes estágios do diagrama anterior. Por exemplo, o impacto das transferências de renda públicas é avaliado quando os indicadores de desigualdade ou pobreza da renda do mercado são comparados com os da renda bruta, enquanto o efeito dos impostos diretos pode ser

obtido pela comparação dos índices da renda do mercado, renda em dinheiro. O poder redistributivo dos gastos públicos em espécie é obtido pela comparação do coeficiente de Gini da renda disponível ampliada com o da renda disponível em dinheiro (CEPAL, 2015, p. 91).

A comparação dos coeficientes de Gini em cada momento de agregação das rendas fornece um instrumento para análise dos efeitos da tributação e das transferências públicas sobre a concentração de renda, conforme os dados da **tabela 18**.

Tabela 18 – Coeficientes de Gini depois de tributos e transferências públicas – América Latina, OCDE e União Europeia – 2011.

País	Renda de mercado (B)	Renda Disponível (D)	Renda disponível estendida (E)	Redução de A para D	Redução de D para E	Redução de A para E
Coeficiente de Gini			Redução			
Argentina	0,54	0,47	0,39	0,07	0,08	0,15
Bolívia	0,50	0,49	0,43	0,02	0,06	0,07
Brasil	0,57	0,50	0,41	0,07	0,09	0,16
Chile	0,55	0,50	0,43	0,05	0,07	0,12
Colômbia	0,53	0,52	0,45	0,01	0,07	0,09
Costa Rica	0,53	0,49	0,41	0,04	0,08	0,12
Equador	0,48	0,45	0,42	0,03	0,03	0,06
El Salvador	0,44	0,43	0,38	0,01	0,05	0,06
Honduras	0,55	0,55	0,49	0,01	0,05	0,06
México	0,50	0,46	0,38	0,04	0,08	0,12
Nicarágua	0,47	0,45	0,41	0,01	0,04	0,05
Panamá	0,55	0,50	0,45	0,04	0,06	0,10
Paraguai	0,52	0,52	0,47	0,00	0,05	0,05
Peru	0,49	0,46	0,42	0,03	0,04	0,07
República Dominicana	0,56	0,55	0,50	0,02	0,04	0,06
Uruguai	0,45	0,38	0,31	0,07	0,07	0,14
América Latina	0,51	0,48	0,42	0,03	0,06	0,09
União Europeia ⁽¹⁾	0,49	0,30	0,23	0,19	0,07	0,26
OCDE ⁽²⁾	0,47	0,30	0,24	0,17	0,06	0,23

Fonte: coeficientes de Gini: CEPAL (2015, p. 93); variação: cálculo nosso. (1) Média simples de 16 países. (2) Média simples de 25 países, sem incluir Chile e México. Elaboração própria.

É possível observar distinções bem relevantes entre os diferentes grupos de países. De maneira geral, os países da União Europeia apresentam uma redução no coeficiente de Gini de 0,19 após impostos diretos e contribuições previdenciárias e depois das transferências públicas, o que mostra um forte efeito da política fiscal sobre a concentração de renda. O grupo de países

membros da OCDE, também ficou próximo do mesmo grau de efeito sobre a concentração de renda da tributação e do orçamento público, com uma redução do coeficiente de Gini de 0,17 pontos. Os países da América Latina, ao contrário, apresentaram resultados inferiores, com a renda disponível estendida alterando o coeficiente de Gini em apenas 0,03 pontos. Os países latino-americanos que apresentaram um maior efeito dos impostos e das transferências públicas, em 2011, foram Uruguai (30,3%), Brasil (28,6%) e Argentina (27,6%). Por outro lado, Paraguai (9,6%), República Dominicana (10,2%) e Honduras (10,5%) apresentaram os menores efeitos da política fiscal sobre a desconcentração de renda. O Brasil se destaca em dois momentos, como maior redução em pontos do coeficiente de Gini da renda à renda disponível estendida, mas também como o país com maior desigualdade na distribuição de renda de mercado.

Os efeitos da tributação direta sobre a concentração de renda também são divergentes entre os países da América Latina e os outros dois grupos de países. Entre os países membros da União Europeia e da OCDE, a tributação direta foi a maior responsável pelo efeito redistributivo, reduzindo o coeficiente de Gini da União Europeia em 38,8% para a renda disponível e reduzindo o coeficiente de Gini em 36,2% para a renda disponível dos países membros da OCDE. Foi o oposto do resultado encontrado para os países da América Latina, onde a tributação direta foi responsável por apenas 5,9% de redução entre a concentração de renda de mercado e a concentração de renda disponível. Assim, enquanto a tributação direta foi responsável por mais de 73% da variação do coeficiente de Gini nos países da União Europeia e da OCDE, na América Latina ela representou apenas cerca de 33,3% da redução do índice. Foram as transferências públicas, ao contrário dos outros grupos de países, as maiores responsáveis pela desconcentração da renda na forma da renda disponível estendida. Entre os países da América Latina, apenas o Uruguai chegou próximo a uma igualdade entre tributação e transferências públicas quando se constata que cada mecanismo reduziu o coeficiente de Gini uruguaio em 0,07 pontos.

A quantidade de países e a tendências claramente diversas em termos da configuração da estrutura tributária, são elementos que reforçam o papel da divisão internacional do trabalho sobre a configuração das estruturas tributárias, a qual também interpelada pelas demais determinações derivadas da luta de classes em cada estado-nação. Vimos no capítulo 2 como, já no primeiro terço do século XX, diferentes países capitalistas mais desenvolvidos iniciaram processos de introdução ou reformulação da tributação sobre a renda, com o avanço de pautas progressivas nesse campo, bem como foram introduzidos sistemas de seguridade social amplos, o que aumentou o escopo da proteção social. Na América Latina, ao contrário, a maior parte

dos países não chegou a desenvolver sistemas amplos de seguridade no mesmo nível dos países capitalistas centrais e as formas de tributação sobre a renda e a propriedade foram e são limitadas, apesar de também terem passado por processos de industrialização. Na **tabela 19** podemos visualizar o papel da participação da tributação sobre a renda entre os países da América Latina, membros da OCDE e membros da União Europeia.

Tabela 19 – Imposto de renda em proporção do PIB e da receita total. Comparação América Latina, União Europeia e OCDE – 1990-2018

Ano	1990		1998		2006		2014		2018	
	% PIB	% Receita total	% PIB	% Receita total	% PIB	% Receita total	% PIB	% Receita total	% PIB	% Receita total
País										
Argentina	0,7	5,3	2,9	15,3	4,9	19,4	5,9	18,9	5,1	17,8
Bolívia	0,4	6,7	2,4	13,7	3,4	15,7	5,6	20,0	3,8	15,2
Brasil	5,1	18,3	5,4	20,3	6,7	20,3	6,6	20,8	7,1	21,5
Chile	3,9	23,2	4,1	21,7	10,0	45,4	6,5	33,0	7,5	35,8
Colômbia	3,4	29,9	3,9	23,6	5,5	28,7	6,6	33,6	6,5	33,7
Costa Rica	2,3	10,0	2,4	11,8	3,4	15,4	3,9	17,2	4,7	20,4
El Salvador	2,0	17,6	3,2	22,4	4,9	26,9	6,7	34,0	7,0	32,9
Equador	0,9	12,9	1,5	16,3	3,2	22,1	4,2	21,6	4,9	23,6
Guatemala	1,5	19,7	2,0	18,9	3,3	24,0	4,0	30,0	3,8	28,8
Honduras	2,5	20,3	3,6	21,3	4,5	24,6	5,2	25,3	6,3	28,0
México	4,1	34,0	3,8	34,5	4,5	38,4	5,6	40,9	7,1	44,0
Nicarágua	..	..	1,7	11,7	4,0	21,7	5,9	26,9	7,1	30,7
Panamá	3,8	22,9	3,3	21,6	4,0	27,3	4,0	25,5	4,1	27,8
Paraguai	1,0	12,1	1,9	17,3	1,3	11,8	2,1	14,8	2,3	16,5
Peru	0,7	5,8	3,7	21,8	6,8	37,6	7,6	39,6	5,9	36,1
República Dominicana	2,2	26,0	2,4	20,5	3,1	21,8	4,3	31,7	4,0	30,4
Uruguai	1,0	4,7	1,9	8,3	3,7	14,0	5,5	20,0	7,7	26,3
Venezuela	17,7	83,7	3,4	26,5	7,0	43,0	6,2	..	..	..
América Latina	3,1	20,8	3,0	19,3	4,7	25,5	5,3	26,7	5,6	27,6
OCDE⁽¹⁾	12,8	38,2	12,1	34,8	12,2	34,9	11,5	33,1	11,9	34,0
União Europeia⁽²⁾	12,9	34,0	11,6	30,6	11,0	29,7	10,8	28,4	11,0	29,0

Fonte: OECD.Stat. (1) Não inclui Chile, Colômbia, Costa Rica e México. (2) Não inclui Chipre, Croácia e Malta. Elaboração própria.

Esses resultados expressam como é inferior a participação do imposto sobre as rendas de salários, lucros e ganhos de capital no financiamento público nos países da América Latina em relação aos grupos de países da OCDE e da União Europeia, ainda que nesses dois últimos grupos incluam-se países com médias baixas de participação do imposto de renda em relação ao PIB e à receita total, como Turquia, Hungria e Eslováquia. Os impostos sobre a renda

representaram 5,6% do PIB nesses países em 2018, enquanto os países da União Europeia e da OCDE apresentaram arrecadações do imposto sobre a renda equivalentes a 11,0% e 11,9% do PIB em média. Apesar das grandes diferenças, quando se observa as proporções em relação a carga tributária total, a uma maior proximidade entre os três grupos, em decorrência das menores cargas tributárias médias da América Latina.

Portanto, há um aumento da proporção do imposto de renda na conformação do fundo público nos últimos trinta anos, mas ainda em termos muito insuficientes para a real transformação rumo a uma carga tributária de talhe progressivo. Outra diferença entre os grupos de países pode ser observada quando se analisa sobre quem recai a carga tributária, se sobre pessoas físicas ou pessoas jurídicas, conforme podemos observar na **tabela 3.3**.

Tabela 20 – Imposto de renda em proporção do PIB e da receita total. Pessoa física e pessoa jurídica. Comparação América Latina, União Europeia e OCDE – 1990-2018

País	Tributos sobre a renda da pessoa física				Impostos sobre a renda das empresas			
	1990		2018		1990		2018	
	% do PIB	% da Receita total	% do PIB	% da Receita total	% do PIB	% da Receita total	% do PIB	% da Receita total
Argentina	0,18	1,38	2,04	7,05	0,46	3,50	2,76	9,56
Bolívia	0,44	6,72	0,19	0,75	0,00	0,00	3,62	14,48
Brasil	0,34	1,21	2,85	8,59	2,10	7,54	2,83	8,52
Chile	0,94	5,58	1,41	6,70	2,09	12,36	4,66	22,13
Colômbia	0,21	1,83	1,24	6,42	1,58	13,95	4,92	25,50
Costa Rica	..	..	1,34	5,80	..	..	2,54	10,97
El Salvador	..	..	3,04	14,35	..	..	3,23	15,25
Guatemala	0,08	0,99	0,47	3,59	1,43	18,74	2,48	18,80
Honduras	0,91	7,40	1,98	8,83	1,60	12,93	4,30	19,18
México	..	..	3,42	21,18	..	..	3,45	21,32
Nicarágua	..	..	1,64	7,10	..	..	5,45	23,55
Panamá	2,44	14,71	1,83	12,39	1,16	6,98	1,47	9,91
Paraguai	..	..	0,27	1,96	..	..	2,00	14,52
Peru	0,06	0,54	1,84	11,16	0,61	5,10	3,89	23,66
República Dominicana	..	..	1,21	9,17	..	..	1,98	14,93
Uruguai	0,00	0,00	4,29	14,70	0,95	4,74	3,08	10,54
América Latina	0,56	4,04	1,82	8,73	1,20	8,58	3,29	16,43
OCDE	10,04	29,49	8,68	24,58	2,49	7,88	3,03	8,84

País	Tributos sobre a renda da pessoa física				Impostos sobre a renda das empresas			
	1990		2018		1990		2018	
	% do PIB	% da Receita total	% do PIB	% da Receita total	% do PIB	% da Receita total	% do PIB	% da Receita total
União Europeia	10,42	27,02	8,21	21,49	2,31	6,50	2,67	7,29

Fonte: OECD.Stat.
Elaboração própria.

A maior parte do pequeno aumento dos impostos sobre a renda na América Latina se deu sobre a renda das empresas ou das pessoas jurídicas, essa alcançou níveis superiores às formas de tributação similares em vigor na União Europeia e entre os países membros da União Europeia. Por outro lado, a tributação sobre a renda das pessoas físicas, ou dos indivíduos, manteve-se em um patamar bem abaixo quando realizamos a comparação internacional. A média da tributação sobre a renda pessoa física dos países da União Europeia e da OCDE em 2018 era de 8,21% e 8,68% do PIB, respectivamente, representando 24,58% e 21,49% da arrecadação tributária total, respectivamente, enquanto na América Latina era apenas de 1,82% sua proporção em relação ao PIB, e 8,73% sobre a receita tributária total.

Isso significa que na América Latina os indivíduos sofrem uma tributação bem mais branda em relação ao que ocorre nos países capitalistas centrais, assim, rendimentos salariais, rendimentos recebidos da propriedade sobre o capital, como dividendos e participações em geral são menos tributados na periferia capitalista sobre os indivíduos que nos grandes centros da acumulação e apropriação capitalista. Além disso, isso ajuda a compreender os dados anteriormente analisados, referentes às transformações da renda de mercado em renda disponível e em renda disponível estendida. Os efeitos menores da tributação direta sobre a concentração de renda na América Latina decorrem de sua menor incidência e de sua menor incidência sobre a renda das pessoas físicas, favorecendo que mecanismos como a pulverização de ações e que benefícios legislativos da tributação sobre as pessoas jurídicas favoreçam aos indivíduos mais ricos.

Ao compararmos a evolução relativa da tributação sobre a renda, constatamos que o aumento do peso dos impostos sobre a renda em relação ao PIB teve uma variação maior que a sua participação na totalidade das receitas tributárias. A proporção em relação ao PIB aumentou em 78,55%, enquanto a proporção em relação à receita tributária total aumentou em 32,80%. Portanto, houve um aumento geral da carga tributária em ritmo mais acelerado do que a

tributação sobre a renda, conforme pode-se observar evolução da carga tributária média na região a partir dos dados de 19 países exposta na **tabela 21**.

Tabela 21 – Evolução carga tributária na América Latina⁽¹⁾ – Média - % PIB – 1990 a 2018

Ano	1990	1994	1998	2002	2006	2010	2014	2018	Diferença 1990-2018
Carga Tributária	13,91	14,91	15,78	16,68	18,56	18,66	20,45	20,95	7,04
Tributos diretos	3,83	3,56	3,57	4,20	5,49	5,31	6,10	6,48	2,65
Renda, lucros e ganhos de capital	3,24	2,96	3,08	3,45	4,73	4,62	5,38	5,72	2,48
Propriedade	0,59	0,61	0,49	0,75	0,77	0,69	0,72	0,77	0,17
Tributos indiretos	7,23	8,28	9,07	9,13	9,73	9,62	10,10	9,95	2,72
Folha de pagamento	0,12	0,19	0,19	0,16	0,16	0,19	0,18	0,20	0,08
Bens e serviços	7,11	8,08	8,88	8,97	9,57	9,43	9,91	9,75	2,64
Outros	2,86	3,03	3,08	3,27	3,33	3,74	4,33	4,52	1,66
Outros - orçamento geral	0,53	0,40	0,29	0,30	0,33	0,31	0,35	0,36	-0,17
Outros - seguridade social	2,32	2,63	2,79	2,97	3,00	3,43	3,98	4,16	1,83
Diretos/Indiretos (D/I)	0,53	0,43	0,39	0,46	0,56	0,55	0,60	0,65	0,12
Diretos/CT	0,28	0,24	0,23	0,25	0,30	0,28	0,30	0,31	0,03
Indiretos/CT	0,52	0,56	0,58	0,55	0,52	0,52	0,49	0,47	-0,04
Outros/CT	0,21	0,20	0,20	0,20	0,18	0,20	0,21	0,22	0,01

Fonte: OECD.Stat. (1) Inclui Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, El Salvador, Equador, Guatemala, Guiana, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana, Uruguai e Venezuela.

Elaboração própria.

A média das cargas tributárias dos países aumentou pouco mais de 7 pontos percentuais nas últimas 3 décadas, entretanto, esta média ainda está em um nível relativamente baixo quando comparadas aos países capitalistas centrais (a média dos países membros da OCDE era 33,8% do PIB em 2018). Embora com oscilações, é possível observar um leve aumento na relação entre tributos diretos e indiretos, a qual aumentou em 0,12 pontos. Isso decorre do baixo nível de tributação direta no início da década de 1990, o que fez essa relação melhorar, embora os tributos indiretos tenham tido uma variação em relação ao PIB superior ao aumento dos tributos diretos. A relação entre tributos diretos e indiretos, D/I, variou de 0,53 para 0,65, mantendo-se o predomínio da tributação indireta por boa margem e com potencial de efeitos regressivos na redistribuição da renda.

A variação dos tributos diretos se deu praticamente apenas por conta do aumento da tributação sobre a renda, que se ampliou em 2,48 pontos percentuais, enquanto a tributação sobre a propriedade, que tem níveis irrisórios na América Latina, aumentou de 0,59% para 0,77% do PIB em quase três décadas, mantendo uma baixa relevância na arrecadação total, conforme a **tabela 22** demonstra. Ao longo das últimas, portanto, tem sido mantida a relação de regressividade entre tributos diretos e indiretos, com os primeiros representando apenas cerca de 27% em média da carga tributária na região ao longo de todo o período, e os últimos, a significativa maioria de 52% da média das cargas tributárias.

Tabela 22 – Evolução carga tributária na América Latina – Média - % da CT – 1990 a 2018

Ano	1990	1994	1998	2002	2006	2010	2014	2018	Média
Tributos diretos	27,52	23,89	22,63	25,20	29,60	28,43	29,81	30,95	27,26
Renda, lucros e ganhos de capital	23,26	19,83	19,54	20,70	25,47	24,75	26,29	27,29	23,39
Propriedade	4,26	4,06	3,09	4,50	4,13	3,68	3,52	3,66	3,86
Tributos indiretos	51,94	55,52	57,52	54,75	52,43	51,53	49,37	47,48	52,57
Folha de pagamento	0,84	1,29	1,22	0,97	0,87	1,01	0,90	0,93	1,00
Bens e serviços	51,11	54,23	56,30	53,78	51,56	50,52	48,47	46,54	51,56
Outros	20,53	20,33	19,50	19,61	17,96	20,04	21,20	21,58	20,09
Outros - orçamento geral	3,83	2,70	1,84	1,79	1,79	1,66	1,73	1,74	2,14
Outros - seguridade social	16,70	17,63	17,66	17,82	16,18	18,38	19,46	19,84	17,96

Fonte: OECD.Stat.

Elaboração própria.

A maior fonte de arrecadação tributária, em média, são os impostos que incidem sobre a comercialização de bens e prestação de serviços, a qual representou em média 52% da carga tributária dos 19 países latino-americanos no período analisado. A tributação sobre a renda, lucros ou ganhos de capital, por outro lado, representou menos da metade desse montante, reduzindo-se a 27% da carga tributária em média. Mais irrisória é o caso da tributação sobre a propriedade, que atingiu 4% em média da arrecadação total. Ressalte-se que a regressividade tende a ser mais forte ainda, uma vez que não foram considerados as contribuições para a seguridade social, que podem acentuar a regressividade quando predominam as contribuições pagas pelos empregadores, as quais podem ser repassadas aos preços dos produtos e serviços. Na **tabela 23** exibimos os resultados para quatro países com dados disponíveis na *OECD.Stat* sobre as bases de incidência das contribuições à seguridade social.

Tabela 23 – Contribuições sociais – América Latina – Países selecionados - % PIB - 2018

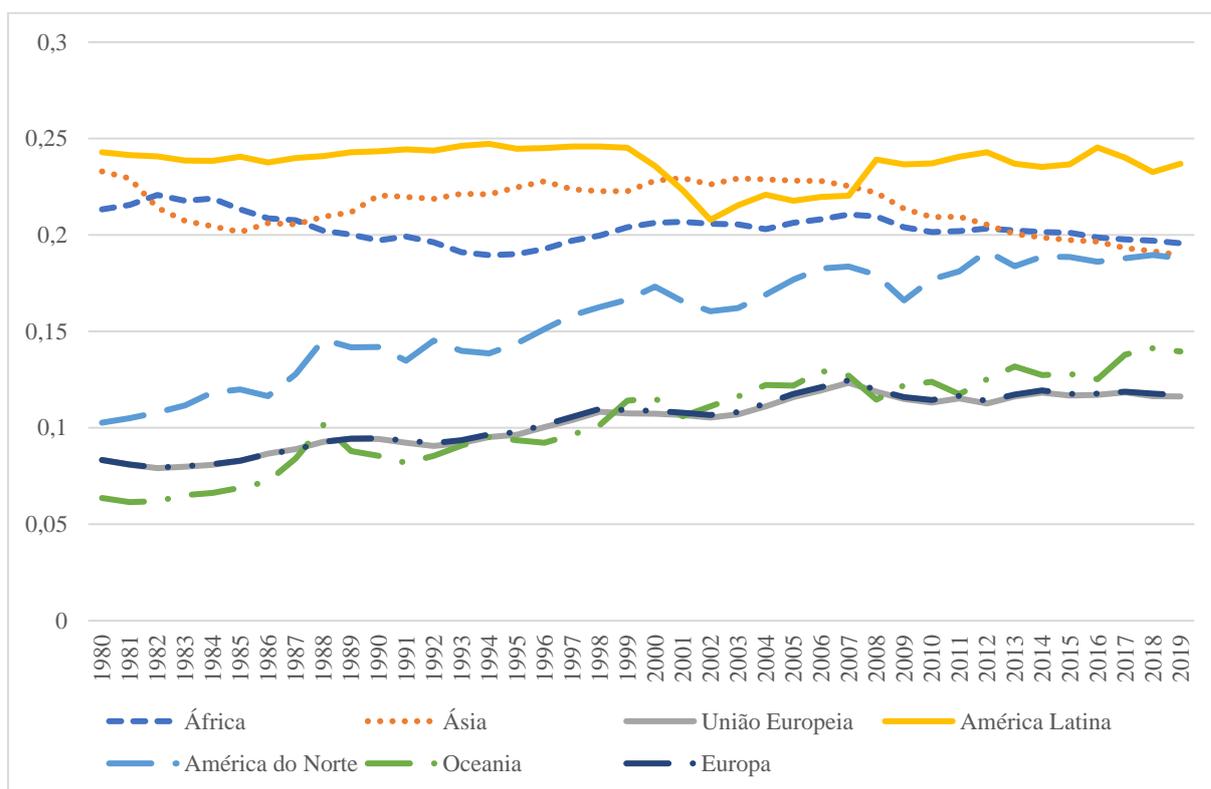
País	Total	Empregados	Autônomos e não empregados	Empregadores	Diretos (D)	Indiretos (I)	D/I
Argentina	6,28	2,49	0,26	3,54	2,75	3,54	0,78
Brasil	8,50	2,03	0,22	6,25	2,25	6,25	0,36
El Salvador	2,70	0,94	0,00	1,76	0,94	1,76	0,53
Peru	2,01	0,57	0,00	1,44	0,57	1,44	0,40
Média	4,87	1,51	0,12	3,25	1,63	3,25	0,50
Participação no total das contribuições	1,00	0,31	0,02	0,67	0,33	0,67	0,50

Fonte: OECD.Stat.
Elaboração própria.

Há uma forte tendência, portanto, caso fossem destrinchadas as contribuições sociais de cada um dos 19 países que conformam as médias das **tabelas 21 e 22** que a relação D/I fosse reduzida e maior fosse o caráter regressivo exposto pelo resultado, uma vez que a relação D/I das contribuições sociais dos países em que esses dados estavam disponíveis, expostos na **tabela 23**, demonstra uma relação D/I de 0,50, inferior à D/I de 0,65, encontrada para o mesmo ano desconsideradas as contribuições à seguridade social. Mais uma vez ressaltamos o caráter contraditório das contribuições sociais, uma vez que elas se caracterizam, geralmente, pela sua vinculação ao financiamento da seguridade social, portanto, à garantia de direitos sociais fundamentais à classe trabalhadora, com diferentes graus de abrangência de acordo com cada país. Ao mesmo tempo, elas tendem a incidir sobre uma base que permite a sua transferência para os próprios rendimentos dos trabalhadores.

Como padrão regional, há uma forte tendência à adoção de estruturas tributárias regressivas, com o favorecimento das classes mais ricas em termos alívio da carga tributária sobre a renda e sobre a propriedade. Em termos de apropriação do valor, tanto são favorecidas as classes que se beneficiam dos setores e ativos mais rentáveis, como os maiores proprietários e com capacidade de maior apropriação de valor quando se considera a relação entre cada capital individual e o capital social global.

A estrutura tributária regressiva favorece uma tendência geral à concentração da renda e da propriedade na América Latina e à manutenção de altos índices de desigualdade. O **gráfico 9** demonstra a evolução da participação do 1% mais rico na apropriação da renda nacional da América Latina em comparação com outras regiões do mundo.

Gráfico 9 – Participação do 1% mais rico na renda nacional – 1980-2019

Fonte: wid.world/data.

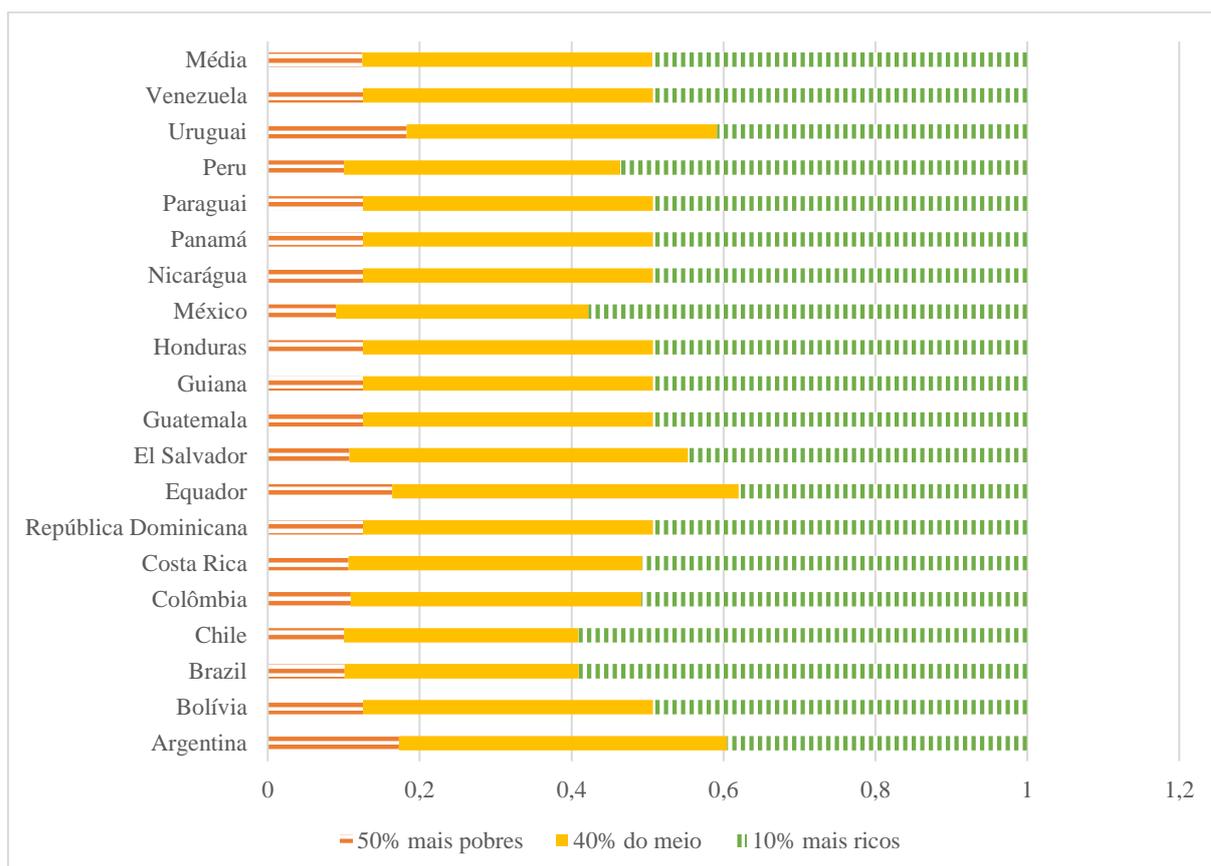
Elaboração própria.

Com exceção da Ásia, que na década de 2010 apresentou uma leve redução de um ponto percentual no indicador, e da África, que vem apresentando uma leve oscilação em torno de 20% nas últimas duas décadas, há uma tendência mundial do aumento da concentração de renda em favor do 1% mais rico no mundo, a partir de patamares diferentes e em ritmos diferentes, com o avanço das respostas neoliberais à crise de lucratividade do capital a partir de meados da década de 1960.

A América do Norte, especialmente após o peso das reformas realizadas por Ronald Reagan em favor dos mais ricos na década de 1980 apresentou um ritmo forte de aumento da concentração de renda. Oceania e Europa, que apresentavam menor concentração de renda nesse centil mais rico vêm aumentando o indicador em outro ritmo. Nota-se a persistência da desigualdade na América Latina a partir da análise desse dado, exemplificado pelo fato de que, no ano de 2019, o 1% mais rico na América Latina se apropriou de 23,7% da renda, o que corresponde à média de todo o período. Além disso, essa é a região do mundo em que praticamente durante todo o período de 40 anos liderou o indicador em termos de favorecimento ao 1% mais rico.

A desigualdade de renda na América Latina também fica evidenciada quando se compara apropriação da renda entre os segmentos dos 10% mais ricos, os 50% mais pobres, e os 40% do meio em termos de apropriação da renda nacional. Os dados obtidos a partir da base da *World Inequality Database – WID* podem ser visualizados no **gráfico 10**.

Gráfico 10 – Desigualdade de renda na América Latina – 2015-2019 – Média

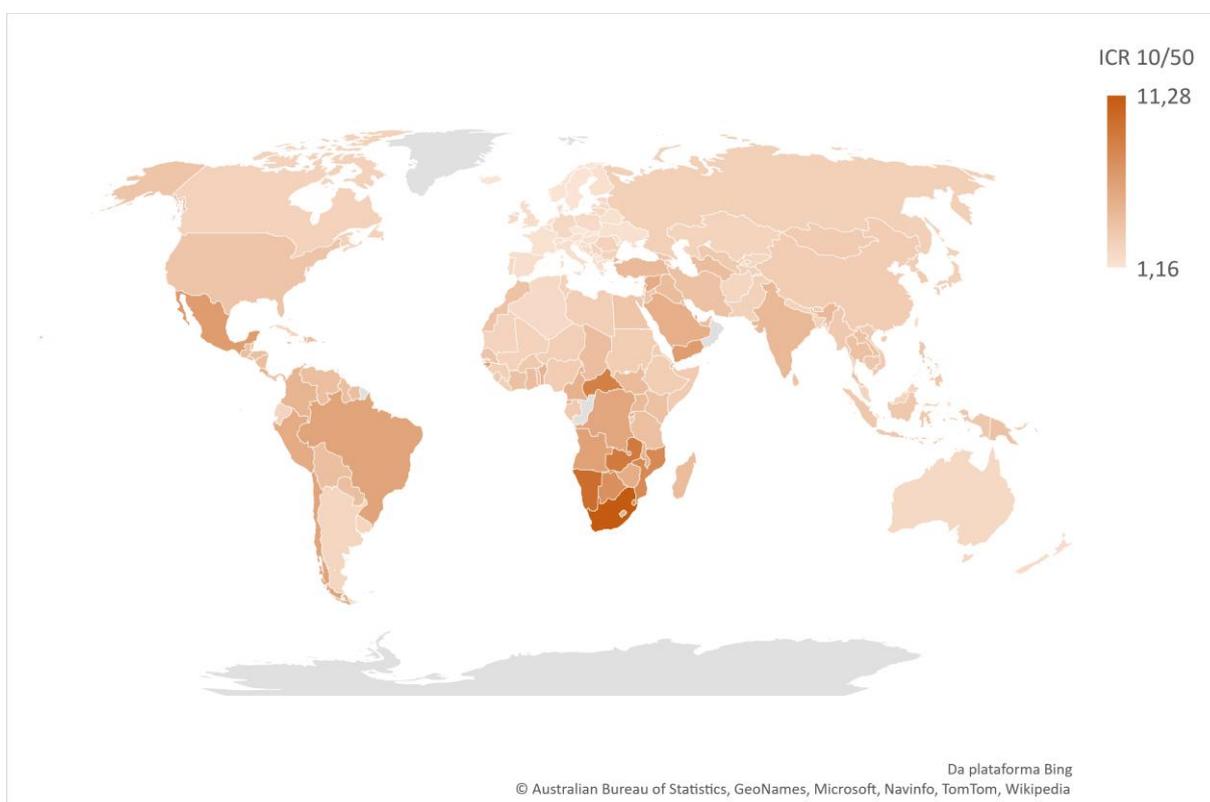


Fonte: wid.world/data.
Elaboração própria.

De acordo com os dados que embasam o gráfico, os 10% mais ricos se apropriaram, em média, de 49,33% da renda na América Latina, enquanto os 50% mais pobres receberam apenas 12,43% da renda nacional. O Brasil se destaca como um dos 3 países com maior concentração da renda no topo, junto de México e Chile, com os 10% mais ricos se apropriando de 59,06% da renda na média de 2015 a 2019. Os 50% mais pobres se apropriaram de apenas 10,13% da renda em média no Brasil de 2015 a 2019. Ao fazermos a razão entre os dois valores, renda apropriada pelos 10% dividida pela renda apropriada pelos 50% mais pobres, obtemos uma razão que demonstra a proporção em que a renda dos mais ricos é superior aos mais pobres, a que chamamos de índice de concentração de renda 10/50 – ICR 10/50. No caso brasileiro, o resultado é em torno de 5,83, ou seja, para cada 1 real recebido pelos 50% mais pobres do país,

os 10% mais ricos recebem 5,83 reais ao mesmo tempo. Trata-se de um processo que tende a perpetuar a concentração de renda, especialmente quando entra em cena o fundo público e o mecanismo regressivo de seu financiamento na América Latina, o qual, dentro do contexto da dominância das finanças sobre a acumulação capitalista, transforma-se em mecanismo de transferência de valor dos menores rendas para as maiores rendas. O **gráfico 11** explicita visualmente onde estão os países com maiores ICR 10/50, com coloração mais escura, e os com menor concentração de renda, em coloração mais clara.

Gráfico 11 – Concentração de renda no mundo – razão entre os 10% mais ricos e os 50% mais pobres – 2015-2019.



Fonte: WID.world. Elaboração por meio do software Excel utilizando mecanismo da plataforma Bing.

É possível observar que, de acordo com a escala utilizada, os países com maiores índices de concentração de renda encontram-se na África Meridional e Oriental, com África do Sul, Namíbia e Zâmbia apresentando os maiores valores do ICR 10/50. Os países da América Latina também se destacam, em especial México, o país com maior ICR 10/50 da região, seguido por Chile, Brasil e Peru. Assim, entre os 30 países com maior concentração de renda segundo esta relação, encontram-se países da África, da Península arábica e da América Latina. No outro polo, os países com menor índice, ou seja, menor diferença entre a renda apropriada pelo decil

mais rico em relação à metade mais pobre, encontram-se em sua maioria na Europa, especialmente na Europa setentrional.

A renda, embora seja um indicativo relevante sobre a desigualdade, e sugira o possível estado da luta de classes em um país, pelo próprio caráter ocultador da forma monetária dos rendimentos, não é um critério suficiente e absoluto. Assim, a análise da desigualdade deve se valer de outros fatores, caso queiramos medir sua relação com a tributação. Para este fim, comparamos os seguintes índices: coeficiente de Gini oferecido pelo Banco Mundial, o índice de desenvolvimento humano – IDH da Organização das Nações Unidas – ONU, o ICR 10/50 conforme os dados já citados da WID e o índice de comprometimento com a redução das desigualdades elaborado pela Oxfam. Esse último índice leva em conta diferentes fatores, como: gastos em educação, saúde e proteção como cota do gasto público total; serviços públicos equidade no acesso e cobertura; progressividade tributária; e direitos do trabalho e equidade dos salários. A partir do confronto dos quatro índices e dos países mais bem ranqueados em cada um deles, selecionamos dez países para analisar suas estruturas tributárias, conforme exposta na **tabela 24**. É importante ressaltar que os menores índices de desigualdade estão dentro do escopo limitado do modo de produção capitalista, que tem por regra geral a concentração e a centralização de capitais e baseia-se na exploração da força de trabalho e na existência de um exército industrial de reserva. Por exemplo, por mais que seja mais igualitário índice ICR 10/50 da Islândia de 1,19 em relação a qualquer país latino-americano, isso significa que 10% dos islandeses se apropriam de quase 20% a mais que a metade menos rica da população. O “desejável” no capitalismo ainda é limitado pelo caráter pré-histórico desse modo de produção baseado na acumulação privada e na prioridade da abstração da riqueza real.

Tabela 24 – Estrutura tributária – países selecionados – menores índices de desigualdade – 2018.

País	CT	% da CT						D/I
		Renda	Propriedade	Consumo	Diretos	Indiretos	Outros	
Áustria	42,21	50,10	1,29	48,14	51,39	48,14	0,48	1,07
Bélgica	43,95	57,84	7,84	34,31	65,68	34,31	0,00	1,91
Dinamarca	44,35	62,22	4,12	33,63	66,34	33,63	0,03	1,97
Finlândia	42,38	54,57	3,38	41,99	57,95	41,99	0,04	1,38
Alemanha	38,54	53,72	2,74	43,52	56,46	43,52	0,02	1,30
Islândia	37,23	49,32	5,47	34,10	54,79	34,10	11,11	1,61
Países Baixos	38,80	51,63	4,04	44,06	55,67	44,06	0,27	1,26
Noruega	39,57	58,33	3,14	38,52	61,47	38,52	0,00	1,60
Suécia	43,92	51,93	2,16	45,53	54,09	45,53	0,07	1,19

País	CT	% da CT					D/I	
		Renda	Propriedade	Consumo	Diretos	Indiretos		Outros
Reino Unido	32,89	47,08	12,54	40,38	59,62	40,38	0,00	1,48
Média	40,38	53,67	4,67	40,42	58,35	40,42	1,20	1,48

Fonte: OECD.Stat.

Elaboração própria.

Todos os países com melhores índices em comum nos quatro ranqueamentos selecionados apresentaram uma relação *D/I* maior que 1, portanto, priorizam a tributação direta sobre a indireta. Em alguns casos, casos chegam a se aproximar de uma tributação direta quase 100% superior à indireta, como são os casos de Bélgica e Dinamarca. O caso dinamarquês destaca-se pelo fato desse país não utilizar contribuições sociais indiretas como mecanismo de financiamento da seguridade social, tendo priorizado a tributação direta sobre a renda como meio de angariar recursos ao fundo público que são redirecionados à proteção social em geral. A maior parte dos países prioriza a renda como forma tributária de maior peso na estrutura tributária, com apenas Islândia e Reino Unido apresentando um valor a 50% da carga tributária total. O Reino Unido, seguido pela Bélgica, apresenta o maior índice de relevância da tributação sobre a propriedade na carga tributária.

Quando comparamos os dados dos países latino-americanos com os dados dos países menos desiguais na **tabela 24**, também é possível verificar que nestes a média da carga tributária é quase o dobro da média latino-americana em 2018, 40,38% contra 20,95%. Um dos efeitos dessa diferença sobre o fundo público pode ser visto sobre o escopo e extensão das políticas sociais. Uma comparação sobre a relação entre carga tributária e população coberta com pelo menos um benefício de proteção social, segundo dados da Organização Internacional do Trabalho – OIT, é feita na **tabela 25** entre países da América Latina e países com menores índices de desigualdade.

Tabela 25 – Carga tributária e percentual da população coberta por pelo menos um benefício de proteção social – países selecionados – 2018-2020.

País	População coberta	Carga tributária	País	População coberta	Carga tributária
Argentina	63,8	28,9	Áustria	98,6	42,2
Bolívia	46,6	25,0	Alemanha	99,5	38,5
Brasil	69,9	33,2	Bélgica	100,0	44,0
Chile	70,2	21,1	Dinamarca	89,5	44,4
Colômbia	52,5	19,3	Finlândia	100,0	42,4
Costa Rica	58,0	23,2	Islândia	81,0	37,2

País	População coberta	Carga tributária	País	População coberta	Carga tributária
República Dominicana	53,6	13,2	Noruega	95,8	39,6
Equador	34,8	20,7	Países Baixos	97,5	38,8
Guatemala	14,5	13,2	Reino Unido	93,5	32,9
Honduras	26,6	22,4	Suécia	100,0	43,9
México	62,4	16,2	Austrália	100,0	28,5
Nicarágua	14,5	23,2	Canadá	99,8	33,2
Panamá	49,7	14,8	Suíça	92,7	28,1
Peru	29,3	16,5	República Tcheca	88,8	23,2
Uruguai	93,8	29,2	Eslováquia	92,1	34,3
Venezuela	54,2	14,4	Eslovênia	100,0	37,4
Média	49,7	20,9	Média	95,6	36,8

Fonte: Dados sobre a cobertura social em 2020, Venezuela, 2017: *ILOstat*. Dados sobre a carga tributária em 2018, Venezuela, 2013: *OECD.stat*.
Elaboração própria.

Os dados demonstram uma correlação entre a extensão da proteção social e a carga tributária, quando observamos a média entre os dois grupos de países, embora não seja uma relação direta quando olhamos para a particularidade de cada país. É necessário compreender, por exemplo, as razões do Brasil ter uma carga tributária próxima a países com sistemas de proteção social mais amplos e com taxas de desigualdade menores, mas sem apresentar os mesmos resultados. Neste capítulo, adentramos na análise da particularidade do crescimento da tributação nos últimos 30 anos de Argentina, Chile e México. No capítulo 4, analisamos o caso brasileiro.

Analisando a desigualdade latino-americana, estudo da CEPAL (2021) aponta que:

A desigualdade é uma característica histórica e estrutural das sociedades latino-americanas e caribenhas e tem sido mantida e reproduzida mesmo em períodos de crescimento econômico e prosperidade. É um obstáculo para a erradicação da pobreza, o desenvolvimento sustentável e a garantia dos direitos das pessoas. Baseia-se em uma matriz produtiva altamente heterogênea e pouco diversificada e em uma cultura de privilégio que é um traço histórico constitutivo das sociedades da região (CEPAL, 2021, p. 63).

É inegável o papel da cultura, da tradição e do hábito na conformação ideológica e no direcionamento político de uma sociedade, com influência sobre o fundo público e seu mecanismo de financiamento, como a estrutura do sistema tributário. Entretanto, é necessário compreender como uma cultura de privilégio que favorece tão poucos pode se perpetuar em um

mesmo lugar contra uma imensa maioria de desprivilegiados. É necessário compreender qual a estrutura que permite (e exige) um sistema tributário que favorece a perpetuação dessa desigualdade, incluída a cultura e o campo ideológico que a sustenta, o que determina que se erija uma matriz produtiva heterogênea e pouco diversificada como o caminho necessário do desenvolvimento capitalista na América Latina.

3.2. Dependência, superexploração e regressividade da carga tributária

Para Marini (2011), o desenvolvimento capitalista na América Latina tem suas raízes na divisão internacional do trabalho que começa a se estabelecer a partir da forma como as nações independentes da região passam a se articular com os grandes centros capitalistas já no século XIX. Os países recém independentes de então, passam a se articular diretamente com a metrópole inglesa, ignorando uns aos outros, e em função dos requerimentos ingleses, passando a “[...] produzir e a exportar bens primários, em troca de manufaturas de consumo e – quando a exportação supera as importações – de dívidas” (MARINI, 2011, p. 134). Esse processo está na raiz da dependência, a qual, para o autor, caracteriza as economias latino-americanas, a dependência é “[...] entendida como uma relação de subordinação entre nações formalmente independentes, em cujo marco as relações de produção das nações subordinadas são modificadas ou recriadas para assegurar a reprodução ampliada da dependência” (MARINI, 2011, p. 134-5). Santos (2011) qualifica a dependência como a situação na qual a economia de certos países é condicionada pelo desenvolvimento e expansão de outra economia à qual está subordinada.

Essa relação de subordinação tem suas raízes no modo como essas nações se integraram no mercado mundial, que foi a partir de bases econômicas atrasadas em relação aos países capitalistas centrais, o que colocou termos desiguais de intercâmbio, a partir de bases de produção com predomínio de composições orgânicas em estágios diferentes. Valeu para a América Latina o processo que Mandel (1982) identificou ter ocorrido com Rússia e Japão, onde as condições de relativo subdesenvolvimento tiveram efeitos bastante negativos sobre a acumulação primitiva de capital nesses países.

A troca de mercadorias produzidas em condições de mais alta produtividade do trabalho por mercadorias produzidas em condições de mais baixa produtividade do trabalho era uma *troca desigual*; era uma troca de menos trabalho por mais trabalho, que inevitavelmente conduziu a um escoamento, a um fluxo para fora de valor e capital desses países, em benefício da Europa ocidental (MANDEL, 1982, p. 35).

A troca desigual passou a caracterizar as relações entre economias imperialistas e subordinadas baseadas em diferenças que tendem a se perpetuar, a não ser que sejam rompidas por processos extraeconômicos como ocorreu no Japão de maneira cadenciada no final do século XIX e de maneira revolucionária na Rússia em 1917. Sobre a base da troca desigual, ocorre em nível internacional o processo de transferência de valor em favor das economias capitalistas industrialmente mais desenvolvidas. Conforme se desenvolve o mercado mundial, essa exploração internacional descansa “[...] progressivamente na reprodução de relações econômicas que perpetuam e amplificam o atraso e a debilidade dessas nações” (MARINI, 2011, p. 143), o que fez com que “[...] o processo de acumulação de capital em economias anteriormente não capitalizadas passou também a subordinar-se à reprodução do grande capital do Ocidente” (MANDEL, 2011, p. 36).

A transferência de valor ou de mais-valor passa a ocorrer a partir das diferenças postas pelas diferenças de composição orgânica, podendo se modificar pelas diferenças nas taxas de mais-valor. As modificações na taxa de mais-valor podem ocorrer por processos como a intensificação da força de trabalho, a ampliação do mais-valor absoluto ou do mais-valor relativo e, como fenômeno típico dos países dependentes, por meio da superexploração da força de trabalho, processo pelo qual a força de trabalho é remunerada abaixo do montante de valor necessário à sua recomposição, portanto, acima da taxa de exploração.

A concorrência no mercado mundial também impulsiona os mecanismos disruptivos, uma vez que cada inovação proporciona superlucros enquanto ainda não é generalizada. A superioridade acumulada em termos de capital e apropriação de valor se manifesta em termos da maior capacidade de se apropriar da tecnologia, da mão-de-obra, de toda a cadeia que envolve os processos mais complexos e mais exclusivos, capazes de gerar rendas de monopólio.

De acordo com Fernandes (2009), o capitalismo constituído na América Latina atingiu a era da industrialização em grande escala explorando com intensidade a arcaização do moderno, onde persiste a degradação material e moral do trabalho, o despotismo nas relações humanas, o privilegiamento das classes possuidoras, a superconcentração da renda, do prestígio e do poder, a modernização controlada de fora e o crescimento econômico dependente. Nesse contexto, as classes sociais operam no sentido de preservar e intensificar os privilégios de poucos e de excluir os demais. Analisar se a expressão dessa relação condicionada pelo desenvolvimento dependente está refletida no sistema tributário brasileiro é um dos objetivos desta tese.

Marini (2011) identifica o capitalismo dependente latino-americano como uma forma particular caracterizada pela subordinação do polo dependente ao polo dominante, em um

processo que tem raízes coloniais, mas que se vincula fundamentalmente ao imperialismo. Trata-se de um processo que se repõe pelo próprio desenvolvimento das economias dependentes em sua relação com o capitalismo global, a partir do lugar que passa a ocupar a América Latina na divisão internacional do trabalho.

A América Latina integrou-se inicialmente ao capitalismo internacional pela oferta de gêneros de origem agropecuária e extrativo-mineral, consequente da empresa colonial, passando a contribuir para formação de um mercado de matérias-primas industriais. Isso permitiu que fosse facilitada a conversão de mais-valor absoluto em mais-valor relativo nos centros industriais europeus, em especial pelo barateamento da cesta de consumo que conformava o valor da força de trabalho nos polos hegemônicos do capital no mercado mundial.

A reação da classe dominante na economia dependente foi compensar essa transferência no plano da produção interna, mediante, especialmente, a superexploração da força de trabalho. Essa categoria refere-se à remuneração da força de trabalho por um valor abaixo ao correspondente ao tempo de trabalho socialmente necessário à sua reprodução. Esse processo acarreta não só consequências no plano econômico da luta de classes, mas também no plano da conformação da forma política e das instituições correspondentes. Trata-se de “[...] uma formação social baseada no modo capitalista de produção, que acentua até o limite as contradições que lhe são próprias” (MARINI, 2011, p. 157).

No desenvolvimento do capitalismo latino-americano o consumo individual dos trabalhadores é sacrificado em favor da exportação para o mercado mundial, deprimindo os níveis de demanda interna e elegendo o mercado mundial como principal saída para a produção. Para Marini, a industrialização latino-americana foi estruturada em função das exigências de mercado procedentes dos países avançados. O excedente nas economias dependentes é gerado pela superexploração da força de trabalho, não pelo desenvolvimento das forças produtivas e ampliação do mais-valor relativo. Para Marini (2011), o fundamento da economia dependente é a superexploração da força de trabalho

Segundo Chasin (2000, p. 213), a superexploração da força de trabalho caracteriza-se pela “[...] determinação de seu valor muito abaixo do seu limite histórico ou social configurado nos países centrais, e mantido, em grande escala, abaixo de seu próprio limite mínimo ou físico”. Portanto, para a definição do valor da força de trabalho, importam tanto os fatores físicos, como os fatores histórico-sociais. Marini (2011, p. 149) identifica como mecanismos para efetivação da superexploração da força de trabalho “[...] a intensificação do trabalho, a prolongação da jornada de trabalho e a expropriação de parte do trabalho necessário ao operário para repor sua força de trabalho”. Amaral e Carcanholo (2009) chamam atenção para uma

quarta forma que é ampliação do valor da força de trabalho sem que seja pago o montante necessário para tal⁷¹.

Luce (2018) demonstra diferentes formas de vigência da superexploração nas relações de produção no capitalismo brasileiro contemporâneo, como: 1) a remuneração da grande maioria dos trabalhadores brasileiros abaixo do salário mínimo necessário calculado pelo DIEESE; 2) o cumprimento de jornada de trabalho acima do limite legal de 44 horas semanais por mais de 40% dos trabalhadores brasileiros; 3) a intensificação da intensidade do trabalho evidenciada no aumento do número de acidentes de trabalho; 4) o aumento do endividamento das famílias como forma de compensação pelos próprios trabalhadores do aumento do elemento histórico-moral do valor da força de trabalho sem o correspondente aumento da remuneração.

A superexploração da força de trabalho tem como efeito tributário que o peso da tributação indireta se torna ainda maior sobre a capacidade de consumo do trabalhador, com um duplo caráter. De um lado, uma renda menor, insuficiente para a reprodução adequada da força de trabalho, espremida pela superexploração da força de trabalho, sofre um efeito proporcional da tributação indireta sobre o seu consumo ainda mais forte. Por outro lado, a tributação indireta reforça a expropriação do trabalho necessário por meio da captação de recursos que tendem a não se transformar em salários indiretos ou retornar em serviços e políticas sociais para a classe trabalhadora dos países dependentes, conforme demonstram os percentuais menores de proteção social na América Latina. Além disso, a capacidade de financiamento dos sistemas de seguridade, mesmo com o seu caráter mais indireto, não pode ser expandida a níveis da média dos países europeus centrais, uma vez que a classe trabalhadora já tem sua capacidade de consumo reduzida pela menor remuneração relativa da força de trabalho. Ou seja, a superexploração também reduz a capacidade da tributação indireta do consumo pela redução da própria base tributável. Ribeiro (2018) também reconhece esses pressupostos que seriam característicos de economias capitalistas dependentes, e considera que a disputa pelo fundo público é um caminho para o “[...] tensionamento ao capital que possibilite a luta mais ampla pela superação da ordem do capital e da exploração do trabalho” (RIBEIRO, 2018, p. 480).

Esse caminho enfrenta um quadro crítico na contemporaneidade segundo Osório (2019), para quem o Estado dependente sempre cumpriu um papel fundamental para fortalecer

⁷¹ “[...] a quarta forma está relacionada à ideia de que a determinação do valor da força de trabalho é histórico-social e, com o avanço das forças produtivas e, portanto, das necessidades humanas, esse valor sobe e, se não é pago integralmente, temos uma nova forma de superexploração do trabalho” (AMARAL; CARCANHOLO, 2009, 221).

econômica e politicamente os setores que o hegemonizaram, e atualmente se caracteriza como um Estado de segurança do capital com verniz eleitoral, em que os caminhos para a democratização política e social se encontram cada vez mais estreitos. Puello-Socarrás (2015) lembra as origens práticas do neoliberalismo na onda de ditaduras civil-militares no cone sul da América Latina e Caribe a partir dos anos 1970, que transformaram a região em um polo fundamental para a reordenação mundial do capital acaudilhada pela financerização e pela difusão do neoliberalismo. Enquanto projeto de classe das frações do capital dominantes na região, Carcanholo (2019) considera que a adoção do conjunto de medidas identificadas como neoliberais levou a um aprofundamento do caráter dependente das economias latino-americanas. Ao compreender o neoliberalismo enquanto uma estratégia específica de desenvolvimento, o autor destaca duas características: 1) a necessidade de obtenção da chamada estabilização macroeconômica e 2) a necessidade de implantação de reformas estruturais (liberalização, desregulamentação e abertura de mercados, junto a amplos processos de privatização) que visando atribuir aos mercados o maior poder de alocação de recursos.

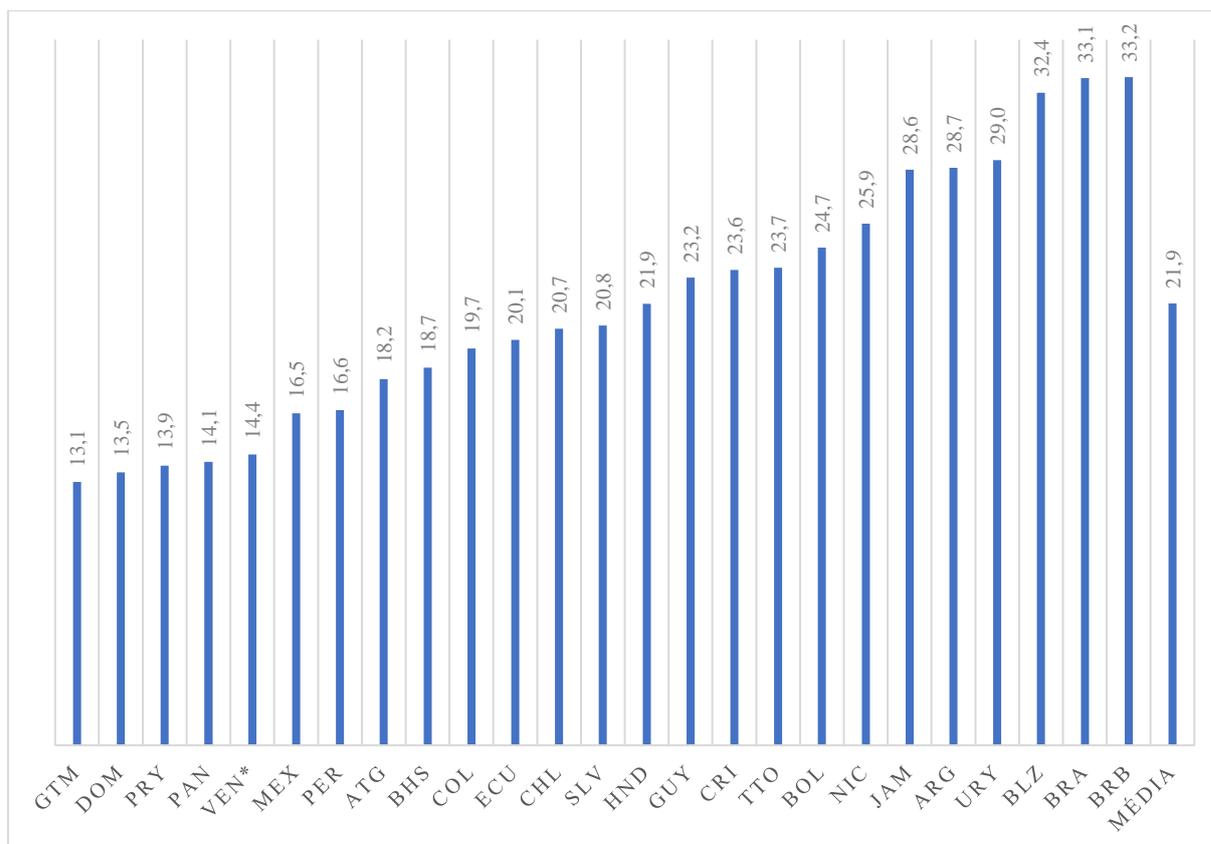
Conforme vimos no capítulo 1, a transferência de valor decorre do fato que há uma divergência entre a quantidade de mais-valor que cada capital individual consegue extrair no processo de exploração da força de trabalho e a quantidade de valor que cada capital individual realiza sob a forma do lucro. Esse processo se realiza por meio da concorrência, a qual move os capitais de modo a sempre recompor as taxas médias de lucro, fazendo convergir as divergências de produtividade e lucratividade em cada setor da economia. Isso determina que as mercadorias não são trocadas por seus valores, não há efetivamente a troca de equivalentes quando considerado o plano de abstração da distribuição do mais-valor entre os diferentes capitais. “Se o imperialismo no âmbito do comércio equivale à troca de mercadorias portadoras de grandezas distintas de valor, isto é, à troca desigual, o pressuposto para que ele se realize é que os capitais industriais se entrelacem no mercado mundial” (LEITE, p. 147). Esse entrelaçamento se dá com consequência desiguais, realizando a desigualdade por meio da equivalência dos não equivalentes.

À burguesia latino-americana foi colocada à mesma questão colocada às burguesias dos países imperialistas anteriormente, sobre como se organizar para lutar contra o proletariado local e contra as burguesias dos outros países. O caminho escolhido, entretanto, foi o de se associar ao capital imperialista para ganhar na maior extração de mais-valor do proletariado latino-americano.

3.3. Neoliberalismo e tributação na América Latina

No presente tópico analisamos os dados estáticos e dinâmicos da tributação na América Latina, avaliando o nível de tributação e a estrutura tributária, com objetivo de descrever os traços principais das estruturas tributárias dos países da região. No **gráfico 12** são apresentados os níveis da CT para os países selecionados em 2019.

Gráfico 12 – Carga tributária – América Latina e Caribe – 2019 - % PIB



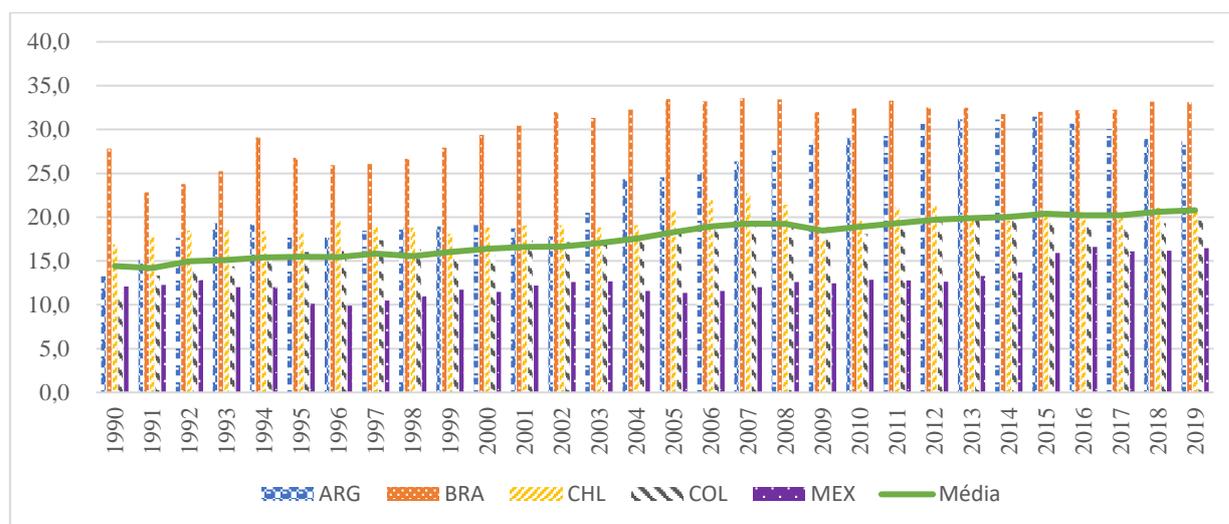
Fonte: OCDE.stat. Elaboração própria.

*Dados da Venezuela referem-se ao ano de 2013.

A média das cargas tributárias na região foi de 21,9% do PIB no ano de 2019, com Guatemala, República Dominicana, Paraguai e Panamá apresentando as menores cargas tributárias, abaixo de 15%. No outro espectro, 4 países apresentaram cargas tributárias acima de 30% do PIB, quais sejam, Belize, Brasil e Barbados. A maior parte dos países, um pouco mais que três quintos dos 26 países, apresentou cargas tributárias dentro do espectro de 15% a 30% em 2019. Se ponderarmos a média das cargas tributárias pelo tamanho dos PIBs dos países, a média das CTs sobe para 24,71%, refletindo o maior peso econômico de países como Brasil e Argentina e uma leve tendência de maior tributação em países com maior PIB.

A análise da evolução das cargas tributárias⁷² na região demonstra um aumento de cerca de 40% na média das cargas tributárias, as quais eram 16,2% em 1990, e foram de 22,7% em 2019. Os países com maiores percentuais de aumento foram Bolívia, Nicarágua, Argentina e Equador. O único país que apresentou redução na sua carga tributária ao final do período foi o Panamá. No **gráfico 13**, podemos observar a evolução das cargas tributárias das 5 maiores economias da América Latina, bem como a média de toda a região. Destaca-se o aumento significativo de mais de 200% na Argentina. Já o México, embora ainda mantendo um nível de tributação abaixo da média regional, também apresentou um aumento de 36% na sua carga tributária quando olhamos o começo e o fim do período. O Brasil deu continuidade a seu processo de expansão da carga tributária iniciado na década anterior, com um aumento de cerca de 19%, apresentando a maior carga tributária entre as cinco nações de maior PIB da região durante todo o período analisado.

Gráfico 13 – Evolução da carga tributária em países selecionados da América Latina e Caribe – 1990-2019



Fonte: OCDE.
Elaboração própria.

Analizamos a seguir alguns o desenvolvimento da forma tributária em alguns dos países apresentados, verificando o que os aproxima e os afasta nas determinações da estrutura do seu sistema tributário e seu desenvolvimento recente, avançando assim verticalmente na apreensão do conteúdo das determinações dos sistemas tributários na América Latina, especialmente ante o papel da adoção das chamadas medidas neoliberais que aprofundaram os mecanismos de

⁷² Dados completos aqui mencionados encontram-se no Anexo I.

transferência de valor que caracterizam estruturalmente a inserção dependente das economias latino-americanas no mercado mundial (CARCANHOLO, 2019).

3.3.1. Argentina

O caso argentino chama a atenção pela significativa variação, e justamente por isso, nos ajuda a compreender o papel que o mercado mundial e o processo de financeirização que passa a ocorrer a partir das décadas de 1960 e 1970 têm na conformação do sistema tributário, em especial em países com economias dependentes e subordinadas ao conjunto imperialista no mercado mundial. Assim como ocorreu com o Brasil, as raízes do atual sistema tributário argentino encontram-se em uma ditadura militar que colocou as bases institucionais para um novo momento da acumulação capitalista dependente.

O sistema tributário argentino contemporâneo tem seus traços fundamentais remontados à herança da última ditadura militar aliada ao imperialismo estadunidense e sua doutrina de segurança nacional⁷³, que durou de 1976 a 1983, quando pressionou o fundo público argentino com a guerra das Malvinas contra o Reino Unido, mas cujas modificações na estrutura econômica tinha raízes mais profundas ligadas ao modo de inserção da Argentina no mercado mundial, o qual colocou as bases institucionais/legais e econômicas de uma inserção subordinada da economia argentina ao mercado mundial financeirizado.

Segundo Rapoport (2003), a partir do golpe de 1976, iniciou-se na Argentina um conjunto de mudanças no balanço de poder entre os diferentes grupos econômicos e na forma de inserção produtiva e comercial dos setores empresariais, com o abandono dos instrumentos do modelo de industrialização por substituição de importações em favor de “[...] um novo modelo econômico baseado na acumulação rentista e financeira” (RAPOPORT, 2003, p. 808). De acordo com Girón (2009), no período de 1973 a 1976, durante os governos de Juan e Isabelita Perón, foram buscados um novo pacto social e o fortalecimento do mercado interno, com redistribuição de renda e restrições ao capital estrangeiro, processo tortuoso que foi interrompido pelo golpe de 1976, quando os assumem novamente os militares com um plano econômico de liberalização da economia argentina. Esse novo modelo se inseria nas mudanças

⁷³ Houve certo estremecimento da relação entre a ditadura argentina e os Estados Unidos durante a presidência de Jimmy Carter (1977-1981), devido à questão dos direitos humanos e a imagem que os estadunidenses queriam contrapor à União Soviética, segundo suas próprias alegações. Ocorre que as reprimendas não eram suficientes para demover o ânimo dos investidores estadunidenses diante da política liberal da ditadura. E as relações diplomáticas entre o governo estadunidense e a ditadura argentina foram plenamente retomadas com a chegada de Ronald Reagan ao poder em 1981 (RAPOPORT, 2003, p. 769-776).

em curso no mercado mundial e na América Latina, decorrentes da estagnação e recessão ocorrida nos países capitalistas centrais nas décadas de 1960 e 1970, que geraram um excesso de liquidez que aportou capitais especulativos na região. Uma consequência foi que a dívida externa argentina aumentou em 844,1% de 1973 a 1986 (RAPOPORT, 2003, p. 735), impulsionada pelo aumento da disponibilidade de crédito internacional em um primeiro momento e, depois, pelo aumento da taxa de juros nos Estados Unidos em 1982. O endividamento externo, assim como em outros países da América Latina, também foi fomentado tendo em vista a necessidade de financiamento dos déficits comerciais, especialmente os decorrentes do aumento dos preços do petróleo na virada dos anos 1970, acompanhados da formação de um fundo entre 1976 e 1979 para implementação de uma política de estabilização dos preços, fugas de capital e compra de material bélico. O fracasso do novo modelo se evidenciou numa taxa de crescimento do PIB de apenas 0,15% entre 1975 e 1983 (GIRÓN, 2009).

Já no segundo ano da ditadura, em 1977, foi implementada uma reforma financeira que colocou o setor financeiro em uma posição hegemônica em termos de absorção e direcionamento de recursos e garantias legais e institucionais. “O novo Regime de Instituições Financeiras deu início a um percurso cujo norte apontava para a liberalização dos principais mercados internos e uma maior articulação com os mercados internacionais” (RAPOPORT, 2003, p. 791). A justificativa era aumentar o papel do setor financeiro privado e reduzir a participação, sob o pressuposto liberal de que esse seria um melhor alocador de recursos que o Estado. Essa liberalização aumentou a rentabilidade do setor financeiro e incentivou a valorização especulativa, afetando de forma negativa as atividades produtivas. Proliferaram a abertura de filiais do setor financeiro e houve a abertura plena ao movimento de capitais com o exterior.

Apesar do objetivo de diminuir o peso da participação do Estado na economia, houve um aumento dos gastos públicos em relação ao PIB de 1973 a 1983, o que fomentou a necessidade de uma reforma tributária, a qual aumentou a carga tributária argentina, especialmente entre 1975 e 1978, quando ela duplicou (RAPOPORT, 2003, p. 818). Aliada à nova política de abertura comercial e financeira, houve uma redução significativa dos impostos sobre o comércio exterior, que, em 1976, forma responsáveis por 15,66% da arrecadação tributária, e reduziram-se a 7,67% em 1981.

Simultaneamente, avançou-se no sentido de uma estrutura tributária muito mais regressiva, na qual ganharam peso os impostos indiretos, ou seja, aqueles que são transferidos para os preços e acabam sendo pagos pelo consumidor final. [...] Os

impostos sobre o capital, por sua vez, visavam onerar mais os setores produtivos do que os financeiros, estimulando atividades especulativas do lado fiscal (RAPOPORT, 2003, p. 819).

Essas alterações demarcam dois pontos fundamentais na compreensão da tributação na Argentina e na América Latina como um todo. O sistema tributário refletiu alterações orgânicas na acumulação capitalista argentina a partir das novas condições dadas pelo mercado mundial. Por um lado, a classe capitalista conseguiu impor seus interesses na nova legislação tributária ao direcionar a maior parte da tributação ao consumo e evitar a maior tributação direta sobre sua renda e estoque de capital, por meio da priorização da tributação indireta. Por outro lado, a legislação viu a vitória de uma das frações do capital sobre a outra, com os setores produtivos sendo mais onerados que o setor financeiro, que estava empoderado pelas relações constituídas a partir da disponibilidade de crédito e novas formas de ganho disponíveis nos anos 1970 aos capitalistas financeiros da América Latina e estrangeiros que aqui passaram a aplicar parte de suas carteiras.

A luta de classes se manifestou em um cenário em que os trabalhadores penalizados pela recessão, desemprego e queda de salários perderam boa parte de sua capacidade organizativa, que foi finalmente massacrada pela repressão iniciada em 1976, que permitiu ao capital argentino, capitaneado pela sua fração financeira, avançar na institucionalização de uma base fiscal necessária à segurança do capital rentista. Como consequência, “ao se retirar do poder, o governo militar deixou um legado econômico quase catastrófico: o país estava em plena recessão, com desemprego crescente, inflação de mais de 400%, dívida externa de quase 45 bilhões de dólares (quase 70% do PIB) e sem reservas internacionais” (RAPOPORT, 2003, p. 905).

Os problemas de endividamento, inflação, recessão e crise social prosseguiram ao longo da década de 1980, com o agravante do aumento das taxas de juros, decorrente de desequilíbrios nas balanças de pagamentos dos países mais desenvolvidos, mas com duras consequências aos países endividados, como as economias dependentes latino-americanas. De acordo com Rapoport (2003, p. 858), na década de 1980, houve uma reversão na direção dos fluxos de capitais, com os países mais pobres, até então receptores, tornaram-se exportadores de fundos líquidos aos mais ricos. No caso argentino, o endividamento externo era cinco vezes superior às exportações anuais, o que obrigava o país a buscar elevados excedentes comerciais para pagar os juros da dívida.

Durante o governo da Unión Cívica Radical – UCR, de 1983 a 1989, embora tenham ocorrido mudanças significativas em termos de direitos humanos, não se observou o mesmo no

campo econômico. Os objetivos mais abstratos de saldar a “dívida social” terminaram por sucumbirem aos objetivos mais concretos de manter o rendimento dos credores do Estado e de perseguir a estabilização monetária. Embora algumas medidas heterodoxas tenham sido tentadas, como elevação de salários do funcionalismo público para aumentar a demanda interna, os novos grupos empresariais dominantes continuaram focados nos investimentos financeiros.

A eficácia dessas medidas foi limitada pela persistência da inflação, pelos grupos monopolistas no poder, pelo enorme déficit fiscal resultante da arrecadação insuficiente e pelos problemas de renegociação da dívida externa. Assim sendo, nem os agentes econômicos nem as variáveis reagiram conforme o esperado. Os três principais núcleos de poder após a queda da ditadura (grandes grupos econômicos ligados ao setor financeiro, ao setor agroexportador e às empresas estrangeiras) atuaram de forma autônoma, de acordo com seus muitos interesses particulares (GIRÓN, 2009, p. 48).

A pressão fiscal aumentou ainda mais com a deterioração dos termos de troca entre 1981 e 1989 e manutenção do déficit fiscal global do setor público em torno de 6,9% entre 1984 e 1989 (RAPOPORT, 2004, p. 913). Isso fez com o que o governo buscasse novos acordos junto ao FMI, o que resultou em novas pressões para ajuste fiscal e medidas de austeridade, as quais resultaram em uma crescente inflação que atingiu o nível hiperinflacionário em 1989, quando a taxa de inflação foi de 4.923,3%, combinada com uma recessão de 4,4%, queda dos salários reais, aumento do desemprego e do subemprego. Ou seja, o governo radical não produziu modificações substanciais no novo balanço de poder estabelecido durante a última ditadura, nem na orientação da economia.

Em relação à questão tributária, a única medida de maior relevância durante o primeiro governo democrático foi a introdução, em 1984, de mecanismo de favorecimento às exportações, com devolução de imposto sobre a venda aos exportadores, reembolsos, extensão para pagamentos de demais impostos e *drawback*. Tratou-se de medida que aprofundou o perfil exportador do país e aumentou a pressão sobre as contas públicas, exigindo mecanismos de contrapartida. Para Rapoport (2003, p. 948), “é possível afirmar que o padrão de acumulação que começou a perfilar-se durante a ditadura se prolongou durante o governo de Alfonsín, para consolidar-se por completo durante a posterior experiência menemista”. Portanto, a ditadura argentina, como um processo bonapartista, organizou e acimentou as bases necessárias para a nova fase de acumulação e desenvolvimento dependente organizado ao gosto do capital argentino.

De acordo com Bés (2008), a raiz da transformação do sistema tributário argentino na década de 1990 encontra-se na eleição de Carlos Menem em 1989, o qual foi eleito com a

promessa de reverter a década de estagnação, porém, como seus antecessores, essa tentativa de reversão seria realizada por meio de um aprofundamento da política econômica liberalizante. Como tem sido recorrente na América Latina desde a década de 1970, o liberalismo é apresentado como a solução para os fracassos do liberalismo.

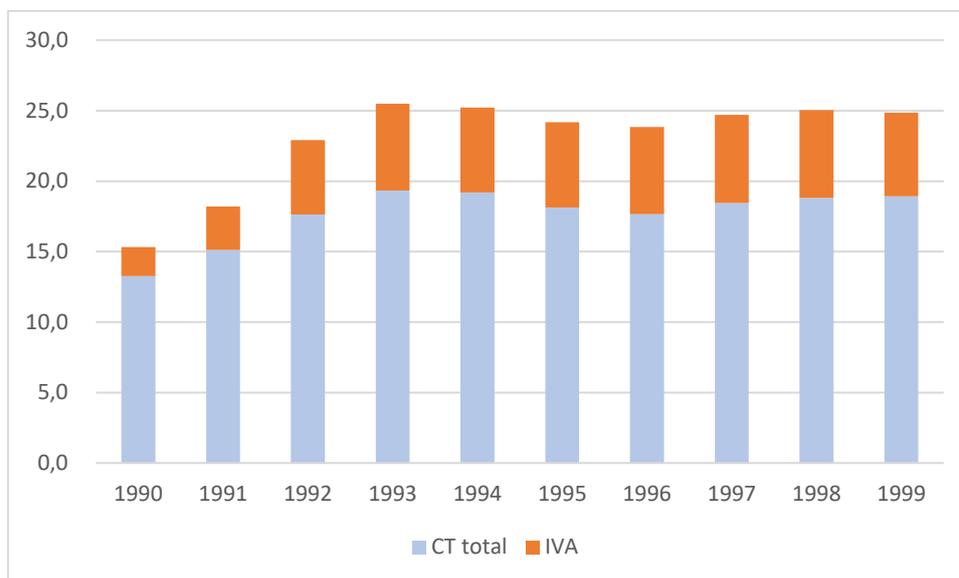
As privatizações e medidas de ajuste iniciais não surtiram os efeitos desejados, com a hiperinflação mantendo-se em 1989 e 1990. Em 1991, Domingo Cavallo foi escolhido ministro da economia, com o objetivo de recuperar a credibilidade da moeda e da administração argentina. Utilizou-se, para tal, do regime da *convertibilidad*, o qual previa a âncora do peso no dólar na proporção de um para um, seguindo os preceitos neoliberais da estabilidade monetária a qualquer custo.

Essa regra impedia o governo de equilibrar suas contas imprimindo dinheiro, reduzia a capacidade do Banco Central de atuar como credor de última instância para o setor financeiro e eliminava a possibilidade de indexação, todas percebidas como as principais causas da inflação (BÉS, 2008, p. 123).

Com essas limitações, uma reforma do sistema tributário tornou-se essencial para dar o suporte necessário ao novo regime monetário, uma vez que apenas os cortes de gastos não eram suficientes para a forma a âncora fiscal da *convertibilidad*. De acordo com Girón (2009), o plano Cavallo deve ser enquadrado nas reformas econômicas propostas no Consenso de Washington e aplicadas na América Latina nas décadas de 1980 e 1990, que na Argentina incluíram mudanças na legislação do banco central, reforma fiscal e reforma financeira. Essas reformas com fortes impactos sobre os salários e a redistribuição de renda são justificadas ideologicamente como medidas que colocaram bases macroeconômicas estáveis que propiciarão o “ambiente” adequado de negócios e de investimentos. Os resultados, entretanto, são normalmente catastróficos.

O imposto sobre o valor adicionado – IVA foi uma das peças das reformas iniciadas no final de 1989. Este imposto, que recai sobre a compra de bens e serviços, e tem por característica a não cumulatividade, é um tributo indireto, cujo conteúdo econômico da sua quitação recai sobre o consumidor final. De acordo com Bés (2008), o ponto de partida foi a redução da lista de bens e serviços que eram isentos deste imposto, como alimentos, derivados de petróleo e gás natural, matérias primas, livros, alguns bens de capital e muitos serviços, o que tornou mais forte o caráter naturalmente regressivo deste tributo. O impacto do IVA no aumento da CT para fazer frente às reformas econômicas argentinas ao longo da década de 1990 pode ser visualizado no **gráfico 14**.

Gráfico 14 – Evolução CT total e IVA na Argentina de 1990 a 1999 - % PIB



Fonte: *OCDE.Stat.*
Elaboração própria.

Enquanto a carga tributária aumentou de 13,3% em 1990 para 18,9% em 1999, o IVA sobre bens e serviços ampliou sua participação em relação ao PIB de 2,1% para 5,9% em 1999, com o pico de 6,3% do PIB em 1997, um aumento de cerca de 285%. A participação desse imposto em relação à CT que era de 15,6% em 1990 foi para 31,3% em 1999. Portanto, os dados revelam uma opção de que a âncora fiscal fosse realizada por meio da maior tributação indireta, tanto em relação ao PIB, quanto em relação à CT total. Os tributos diretos tiveram alíquotas reduzidas ou bases de incidência eliminadas, como no caso dos impostos sobre a renda de empresas e de indivíduos.

De acordo com Bés (2008), essa reforma seguiu os preceitos da reforma do imposto de renda estadunidense de 1986⁷⁴. A justificativa era reduzir os fardos para investimentos sobre as corporações e simplificar o sistema tributário, dentro da concepção neoliberal em voga, ou seja, tratava-se de uma determinação sob o sistema tributário nacional articulada às transformações da economia mundial e das necessidades e escolhas do país hegemônico naquele momento.

Os impostos sobre os lucros das empresas nacionais foram reduzidos de 33% para 20%, para as estrangeiras, foram de 45% para 36%, sendo unificados em 30% em 1992, com posterior

⁷⁴ O *Tax Reform Act* de 1986, aprovado durante o governo de Ronald Reagan, reduziu o teto da alíquota do imposto de renda da pessoa física nos Estados Unidos para 28%, conforme visto no capítulo 2. De acordo com Saez e Zucman (2019), esse era o menor teto desse tipo de alíquota no mundo industrial e foi um fator chave para a explosão da desigualdade no país. Na América Latina, ministros da Fazenda de Argentina e Brasil o referenciaram diretamente como fonte de inspiração para mudanças no imposto de renda.

aumento para 33% em 1996. Ou seja, em uma década, foi abandonada qualquer distinção ainda remanescente entre capital nacional e capital estrangeiro. Também foram reduzidos tributos sobre ganhos de capital, em linha com o processo de financeirização e com a crescente predominância do capital especulativo. Buscou-se, segundo o novo paradigma ortodoxo e em linha com o Consenso de Washington, maior “neutralidade” do sistema tributário, o qual deveria transferir a responsabilidade da redistribuição de renda e riqueza ao mercado. Outras medidas foram adicionadas ao longo do tempo, como a adoção do *monotributo* em 1998, mecanismo semelhante ao *Simples* brasileiro, que reunia em um valor estimado impostos de renda, sobre consumo e contribuições sociais de microempresas, pequenas empresas e autônomos.

Apesar das novas fontes de arrecadação, as receitas não foram suficientes para a manutenção do desejado equilíbrio fiscal sob a *convertibilidad*, e o novo governo argentino teve de tomar medidas, introduzidas sobre diretrizes do FMI⁷⁵, para aumentar sua receita e reduzir o déficit fiscal. De acordo com Plehwe (2011), o regime de convertibilidade foi responsável por uma supervalorização da moeda da Argentina que contribuiu para uma erosão massiva da indústria doméstica e para um crescente nível de pobreza e desemprego⁷⁶.

O objetivo geral, entretanto, não se modificou, as mudanças visavam recuperar a solidez fiscal para atrair investimento estrangeiro, assim, mudanças como um aumento da tributação da riqueza pessoal vieram sob a justificativa do acerto das contas públicas em busca da credibilidade junto ao mercado. Medidas como a não atualização das faixas do imposto de renda e a não permissão para as empresas descontarem a depreciação da base cálculo do imposto de renda foram adotadas como forma de aumentar a arrecadação. Os impostos sobre exportação eliminados em 1991 foram restabelecidos ao final de 2001, com o objetivo de reduzir o déficit fiscal e reduzir o aumento dos preços domésticos de bens de consumo essenciais⁷⁷.

⁷⁵ A Argentina foi dos países que mais abraçaram as propostas do Consenso de Washington, o que levou o país a uma extrema vulnerabilidade econômica, de acordo com levantamento de Gonçalves (2016), a Argentina foi o segundo maior cliente do FMI no período de 1984 a 2004, ficando atrás apenas de outro país que seguiu o mesmo choque ortodoxo: Brasil.

⁷⁶ Plehwe (2011) também chama a atenção para a peculiaridade da adoção deste regime de convertibilidade fixa, uma vez que não era esta a recomendação do Consenso de Washington sobre o câmbio. De acordo com Williamson (1993), a recomendação era de uma taxa de câmbio competitiva, de modo a assegurar a competitividade, o que não necessariamente significava deixar a taxa de câmbio flutuar livremente, mas que a intervenção da autoridade monetária deveria ocorrer moderadamente de acordo com o momento do *tradeoff* entre competitividade do câmbio e inflação. Plehwe (2011) então argumenta que é necessário reconstituir a particularidade dos agentes e agências por trás do conselho monetário argentino que possibilitou a construção do regime de conversibilidade, cujas raízes podem ser reconstituídas no plano nacional e transnacional.

⁷⁷ De acordo com Cetrángolo e Sabaini (2007), a tributação sobre a exportação gerou receitas de cerca de 2,5% do PIB. “Este imposto de emergência responde à necessidade, por parte do governo nacional, de se apropriar de uma parte da desvalorização extraordinária do peso após a crise” (p. 30).

Com objetivos fiscais, em 1994, também foi realizada a reforma do sistema previdenciário, com aumento das idades mínimas para aposentadoria e aumento do tempo de contribuição em dez anos. Além disso, foi introduzida a opção de escolha pelos trabalhadores por sistemas de capitalização operados por fundos de pensão privados. De acordo com Betranou et al (2011), o regime anterior, forjado ainda na década de 1950 baseava-se numa lógica de solidariedade social que incluía um implícito pacto intergeracional. Entretanto, este enfrentava uma crise financeira que se agudizou nos anos 1980, produto, dentre outros fatores: da utilização de recursos para financiar outros gastos do Estado; a crescente informalidade trabalhista e não cumprimento de obrigações previdenciárias; fragilidades institucionais e utilização do sistema para política fiscal, como reduções nas contribuições patronais.

O novo regime implantando em 1994, o Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones – SIJP, caracterizou-se como um sistema de dois pilares, o primeiro administrado pelo Estado, que fornece uma prestação básica universal, e o segundo facultativo, em que o trabalhador escolhe entre um sistema de repartição administrado pelo Estado que outorgava uma prestação adicional predefinida e o regime de capitalização individual privado. Outras medidas como ampliação do número de anos para cálculo dos benefícios foram adicionadas, de modo a reduzir as prestações pagas aos trabalhadores. Entretanto, apesar do aumento do peso fiscal sobre os trabalhadores em contrapartida de benefícios menores e mais distantes de acordo com os critérios rígidos de aposentadoria e acesso a pensões, o sistema previdenciário continuou a apresentar sérios problemas de solvência, em parte decorrentes do crescente número de aportes junto ao novo sistema de capitalização. Não por acaso, em 1995, apenas 9 meses após o início do novo regime, uma nova lei buscou criar novas fontes de financiamento ao regime, que não foram suficientes, uma vez que a redução das contribuições patronais continuou a existir como estímulo fiscal, tendo em vista a tentativa de dar competitividade às indústrias argentinas sob o manto da *convertibilidad*.

Os novos requisitos de acesso aos benefícios (maior número de contribuições e maior idade de aposentadoria) determinaram uma queda significativa na cobertura do sistema que, por um lado, afetou o patrimônio do Benefício Básico Universal ao reduzir o número de seus potenciais beneficiários, mas simultaneamente, gerou pressão para a introdução de benefícios assistenciais nos casos daqueles que não atendiam aos requisitos estabelecidos pela reforma (BETRANOU et al, 2011, p. 68).

Ocorreu na Argentina, neste período, um processo semelhante àquele observado por Ana Elizabete Mota (2010) no Brasil. Enquanto política não-contributiva, a assistência social passa amplia-se e transforma-se num mecanismo de proteção social cada vez mais relevante em

relação à previdência, dado o estreitamento de sua cobertura combinada com a precarização do mercado de trabalho (BETRANOU et al, 2011). Apesar desse fardo jogado sobre os trabalhadores, o SIJP continuou deficitário, amargando um desequilíbrio de 3,3% do PIB em 2000, de acordo com Betranou et al (2011), nos últimos três anos de vigência da *convertibilidade*, quase 70% do gasto previdenciário foi financiado por impostos diferentes dos aportes e contribuições sociais. Após a crise em 2001-2, com o abandono do regime de câmbio fixo, houve espaço para uma melhora na solvência do sistema previdenciário, em especial com a perda aquisitiva dos benefícios que propiciou um espaço fiscal para outras reformas até mesmo que ampliassem a sua cobertura. A partir de 2005, durante o governo de Nestor Kirchner, iniciaram-se medidas que flexibilizaram as condições de acesso e que possibilitaram o retorno de quem estava no regime de capitalização para o de repartição, por meio da criação do Sistema Integrado Previsional Argentino – SIPA. Em 2008 o regime de capitalização individual foi eliminado.

O que esse breve resumo das reformas fiscais e da previdência social ocorridas a partir de 1989 na Argentina sinalizam é o seu forte caráter de classe, tanto em favor ao capital estrangeiro quanto a frações do capital local. A Argentina acreditou na fada da confiança e procurou seguir as recomendações que a tornariam atrativa ao mundo da finança mundializada e um espaço privilegiado de reprodução do capital fictício por meio da dolarização da sua economia.

A ampliação da carga tributária não ocorreu em favor de uma ampliação de serviços públicos ou melhoria de garantias e direitos para os trabalhadores, muito menos priorizou-se a progressividade e a equidade do sistema. O objetivo fiscalista era para garantir uma política monetária agressiva, aos custos de deterioração de salários, perda de empregos e queda de indicadores sociais. Do mesmo modo, a previdência foi reformada para garantir a sua viabilidade dentro do novo paradigma ortodoxo implementado nos anos 1990. Seu fracasso foi arrastado por sucessivas medidas que penalizavam trabalhadores enquanto alivia-se a carga dos aportes dos empregadores, até que seu colapso obrigou a uma alteração da rota nos anos 2000. A **tabela 26** resume a evolução da estrutura tributária argentina ao longo deste processo.

Tabela 26 – Evolução da carga tributária argentina – 1990-2019 - % PIB

Ano	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2019
Carga tributária total	13,3	18,1	19,2	24,5	29,1	31,5	28,7
Tributos diretos	2,3	4,8	5,9	8,6	10,2	12,3	10,2
Renda, lucro e ganhos de capital	0,7	2,2	3,6	5,0	4,7	6,5	5,1

Ano	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2019
Contribuições de empregados para seguridade social	...	1,1	0,8	0,6	2,3	2,8	2,2
Contribuições de autônomos e desempregados para seguridade social	0,1	0,5	0,4	0,2	0,6	0,3	0,2
Tributos sobre a propriedade	1,5	1,0	1,2	2,8	2,6	2,8	2,6
Tributos indiretos	10,9	13,3	13,3	15,9	18,9	19,2	18,5
Contribuições patronais à seguridade social		2,6	1,9	2,2	3,3	4,0	3,3
Bens e serviços	7,3	10,1	10,9	13,4	15,2	14,9	15,0
Importação	0,3	0,7	0,6	0,7	0,7	0,6	0,8
Exportação	0,9	0,0	0,0	2,1	2,7	1,3	1,9
Outros - Orçamento Geral	0,4	0,6	0,5	0,4	0,3	0,3	0,2
Outros - Seguridade Social	3,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Fonte: OCDE.

Elaboração própria.

Os dados revelam a contraditória relação entre o aumento da carga tributária e o suposto processo de redução do Estado apregoado no início dos anos 1990 na Argentina. Ao mesmo tempo em que foram realizadas privatizações, reformas previdenciárias e reduções nos custos de pessoal do Estado, aumentou-se o peso da carga tributária. Os tributos indiretos passaram a representar 18,5% do PIB, ou 64,4% da carga tributária total, uma redução relativa neste aspecto em relação aos tributos diretos, que aumentaram sua participação relativa de 17,6% para 35,5% da carga tributária total, ou 10,2% do PIB. A maior parte desta ampliação ocorreu no âmbito da tributação da renda, especificamente na renda das empresas, enquanto a propriedade alterou-se apenas após a crise de 2001, com o aumento da tributação sobre transações com ativos financeiros em decorrência da crise provocada com o fim da *convertibilidad*. Embora tenha representado apenas 9% da carga tributária total em 2019, a proporção da tributação sobre a propriedade argentina é a maior da América Latina em relação ao PIB, uma vez que é característico da região uma baixa tributação da propriedade. Apesar das restrições apontadas, a relação entre tributos diretos e indiretos variou positivamente, indo de 0,21 para 0,55 no período de 1990 a 2019. Mas a tributação indireta segue sendo a mais relevante com muita folga, o que mantém a característica regressiva do sistema tributário argentino e os traços gerais do padrão de acumulação iniciado com as reformas na década de 1970.

3.3.2. México

O caso do México é o da menor carga tributária entre os demais países evidenciados no **gráfico 13**. Nos últimos 30 anos, sua carga tributária aumentou em apenas cerca de 4% do PIB,

chegando a 16,5% do PIB, mantendo-se abaixo da média da região em cerca de 6% do PIB. O país também é o que tem a menor carga tributária entre os países membros da OCDE.

De acordo com Morales (2015), desde a década de 1960, iniciou-se no México um novo padrão de industrialização diferente da industrialização por substituição de importações, mas que também se difere do processo de reprimarização que acontece com o Brasil contemporaneamente, por exemplo. Esse novo modelo de desenvolvimento não produz para o mercado interno, é fundamentalmente realizado por capital estrangeiro, sendo majoritariamente estadunidense. Trata-se da indústria maquiladora, caracterizada pelo foco na exportação a partir da montagem de partes importadas em condições de excepcionalidade fiscal e laboral. Ou seja, localiza-se nas últimas etapas do ciclo produtivo, onde a automação é maior, porém a complexidade é menor.

Inicialmente concentrada no setor têxtil com forte aporte de mão-de-obra feminina, durante o período de 1965 a 1981, a economia mexicana. a partir de 1982, inicia um processo de modernização com o surgimento da indústria de autopeças e a incorporação maior da mão-de-obra masculina. Esse crescimento não ocorre por mecanismo puramente endógeno, mas correspondeu à crise da indústria automotiva estadunidense, que levou suas empresas a instalarem plantas no norte e centro do país, com menores custos de produção, tendo em vista a pressão posta pela concorrência das indústrias japonesa e alemã, especialmente. Portanto, evidencia-se aqui a dimensão da materialidade das nações e como a fluidez do capital combinou-se com a reafirmação dos papéis dos estados-nações no mercado mundial.

Em 1994, entrou em vigor Tratado Norte-Americano de Livre-Comércio – NAFTA⁷⁸, o qual colocou sobre o sistema tributário mexicano um papel fundamental na consolidação do padrão maquilador de indústria. Segundo Morales (2015), o NAFTA generalizou o regime de liberação comercial excepcional próprio da maquila fronteiriça, baixando drasticamente as tarifas para praticamente todos os ramos industriais, ratificando o padrão maquiladora de roupas, que implica tarifa zero para peças montadas no México com peças e suprimentos dos EUA, combinado com o gradual cancelamento dos insumos nacionais da indústria automotiva, exigidos nos decretos dos anos sessenta do modelo industrial de substituição de importações. A incorporação de forma dependente em cadeias produtivas transnacionais foi combinada com desincorporação da indústria produtiva para o mercado interno.

⁷⁸ Sigla para North American Free Trade Agreement, também referenciado em francês como Accord de libre-échange nord-américain – ALÉNA; e em castelhano como Tratado de Libre Comercio de América del Norte, TLCAN. Utilizamos a sigla anglófona simplesmente por ser a forma mais recorrente pela qual o tratado é referenciado nos meios de comunicação e obras acadêmicas no Brasil. Em 2018, o NAFTA foi substituído pelo Acordo Estados Unidos-México-Canadá.

Morales (2015) conclui que a industrialização maquiladora é um padrão que responde à reestruturação industrial transnacional e é o elo mais fraco e marginal na produção global e na cadeia de valor. Este padrão reproduz o subdesenvolvimento e a dependência, reproduzindo déficits estruturais, aprofundando a desarticulação das cadeias industriais tradicionais e aumentando a superexploração da força de trabalho com novas formas de precarização do trabalho.

Bolaños (2015) argumenta que sob o manto de ser um mecanismo idôneo para dinamizar a economia, impulsionar o crescimento e melhorar a qualidade de vida dos mexicanos, as reformas econômicas da década de 1990 pretenderam desvalorizar a força de trabalho, eliminar restrições à mobilidade do capital e impulsionar o processo de acumulação nas áreas rentáveis da periferia, o que aprofundou a condição dependente do México ao ciclo econômico dos EUA. Conforme aponta Chesnais (1996), essa condição dependente é mais drástica pelo caráter mais fluído das finanças na órbita da mundialização financeira, que permitem que um lugar deixe de ser financeiramente atraente rapidamente, mobilidade menor do que aquela com plantas industriais, por exemplo.

A crise de 1994/1995 é mencionada por Chesnais (1996) como um exemplo de como em um mês um cenário vendido como otimista converteu-se em uma crise que levou a uma queda de 5% no PIB em 1995, uma taxa de desemprego de 25% e uma perda de poder de compra dos salários da ordem de 55%. Essa crise exemplifica o papel que o sistema tributário assume em países dependentes no quadro da financeirização, o fisco é a instância de suporte básico das finanças, garantido a proclamada “estabilidade” e dando a “confiança” necessária aos investidores.

De acordo com Moreno-Brid e Ros (2009), analistas econômicos e a imprensa acreditavam que o México se tornaria um milagre latino-americano, dada a sua imagem de reformista moderno e mercado emergente de sucesso. Isso estimulou um altíssimo afluxo de capital de 1990 a 1993 em decorrência da liberalização do mercado financeiro doméstico, em especial do de títulos, e da eliminação dos controles externos; da melhoria da nota dada pelas agências avaliadoras de risco a partir do acordo da dívida e do pagamento de parte da dívida externa com as receitas das privatizações de 1991-1992; e da apreciação real do peso e das altas de juros decorrentes do programa de desinflação iniciado em 1987. Os capitais atraídos foram em sua maioria direcionados a investimentos de curto prazo, o que levou a três consequências: 1) a contínua apreciação da taxa de câmbio que gerou uma redução dos lucros nos setores de bens de consumo; 2) o capital internalizado foi mais alocado no consumo do que no investimento, reforçando um declínio na taxa de poupança privada; 3) aumento da fragilidade

financeira, dado o despreparo do sistema bancário mexicano. Com a redução do retorno no setor bancário interno, os bancos passaram a fazer cada vez mais empréstimos externos para emprestar domesticamente, o que aumentou a sua vulnerabilidade aos movimentos da taxa de câmbio. Com o aumento do déficit de conta corrente, que chegou a 6% ou a 7% do PIB em 1993, este foi financiado com as reservas internacionais que foram esgotadas.

O amálgama dessas tendências levou gradualmente a uma percepção de insustentabilidade pelos investidores, o que não foi superado nem pelo aumento das taxas de juros e das garantias de retorno pelo governo mexicano. Portanto, segundo Moreno-Brid e Ros (2009), um ano após a assinatura do NAFTA, o México encontrava-se na pior recessão desde a Grande Depressão. O resultado da confiança na desregulamentação financeira e na liberação do mercado de capitais resultou na bancarrota do sistema bancário. Essa bancarrota teve como contrapartida um resgate pelo Estado mexicano, com grandes e questionáveis empréstimos que aumentaram em 20 pontos percentuais do PIB a dívida pública do país. Portanto, mais uma vez, as promessas da liberalização e da desregulamentação financeira resultaram na necessidade de aumento do fardo fiscal para os trabalhadores em um país com proeminência da tributação indireta.

Bolanõs (2015) aponta como resultados do NAFTA para o México: crise agrícola, defasagem industrial, queda do poder aquisitivo dos salários, falência de empresas, concentração de setores exportadores e de empresas, importação indiscriminada, fuga de capitais, desvalorizações recorrentes e o aumento da fluxos ilícitos de capital. Além da questão tarifária do acordo, ocorreu um grande processo de privatizações que desmantelou cadeias produtivas e tornou o investimento estrangeiro direto – IED mais relevante para a acumulação de capital no país em relação ao investimento público.

Tornell e Esquivel (1997) argumentam que Carlos Salinas, então presidente do México, buscou ardentemente a assinatura do NAFTA para garantir que futuras reformas políticas e econômicas liberalizantes fossem levadas a cabo, de acordo com as pressões de uma elite exportadora e de investidores estrangeiros⁷⁹. O NAFTA se enquadraria em um processo de liberalização iniciado especialmente na década de 1980, sob o enquadramento da crise da dívida de 1982 e do choque do preço do petróleo em 1986. Como um instrumento de compromisso, o

⁷⁹ “O NAFTA institucionalizou formalmente a estratégia de liberalização comercial do México com uma perspectiva de longo prazo. Desde que foi implementado, o México aderiu à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e assinou acordos de livre comércio com vários parceiros, incluindo Chile, Costa Rica, Colômbia, Venezuela, Bolívia, União Europeia e Japão” (MORENO-BRID; ROS, 2009, p. 168).

NAFTA permitiria o avanço de reformas para a eliminação de proteção na agricultura e serviços, uma vez que no setor industrial essas já estavam avançadas.

A liberalização no setor manufatureiro ocorreu muito rapidamente. Em termos de proteção não tarifária, cerca de 92% da produção doméstica de manufaturas estava coberta por licenças de importação em junho de 1985. No final daquele ano, menos de 50% das manufaturas continuavam sujeitas a licenças de importação. Em 1990, esse indicador caiu para apenas 11%, deixando apenas um punhado de produtos ainda sujeitos a esse tipo de proteção (TORNELL; ESQUIVEL, 1997, p. 28).

Além disso, a alíquota máxima da tarifa de importação reduziu-se de 100% em 1985 para 25% em 1993. Na agricultura o processo ocorreu de maneira mais lenta, com 98,5% da produção protegida por licenças em 1985 e 47,6% em 1993 (TORNELL; ESQUIVEL, 1997). Corresponde a esse período a adesão do país ao GATT em 1986.

Ainda antes da adesão ao NAFTA, portanto, a liberalização na indústria foi executada com o aporte de reforma tributária, amplas privatizações e desregulamentações durante o governo de Salinas de 1988 a 1994. Nesse período, o sistema tributário sofreu algumas mudanças sob a justificativa de se ingressar em um mundo mais globalizado e com mercados abertos, como uma redução na alíquota-teto do imposto de renda de 42% para 34%; a redução da alíquota do IVA para 10% e a criação de um imposto sobre o patrimônio empresarial à taxa de 2% (ASF, 2016).

De acordo com Moreno-Brid e Ros (2009), o diagnóstico alegado era que a crise da dívida era uma consequência inevitável de anos de protecionismo e alta intervenção estatal, assim foram reformadas a política comercial, liberados investimentos estrangeiros diretos e a conta de capitais, privatizadas empresas públicas e desregulamentadas atividades domésticas. Em relação os aspectos fiscais, foram eliminados subsídios e créditos à produção, incentivos fiscais e esquemas de proteção a negócios.

Sobre o IED, Bolaños (2015) identifica 3 períodos de atração de investimentos para a economia mexicana: 1) 1994-2000 – breve período de auge, atração de investimentos fundamentalmente na indústria manufatureira e por meio da compra de estatais; 2) 2001-2007 - O investimento que fluiu para o país adquiriu importantes ativos de origem nacional como bancos, hipotecas, seguradoras, tradings, aeroportos, empresas de tequila, cimenteiras e bens básicos, entre outros; 3) 2007-2014 - A partir de 2007, o investimento estrangeiro que entrou no México tem uma origem predominantemente especulativa dada a maior abertura às aplicações financeiras e multiplicação dos ativos financeiros. Essa última tendência levou ao aumento da dívida pública interna, dada a necessidade de atrair capitais para manter um certo

nível de reservas internacionais, que estabilizam a taxa de câmbio e são utilizadas como um instrumento adicional de controle de preços, em benefício da preservação do valor dos rendimentos dos ativos financeiros.

O próprio Estado mexicano redesenhou as políticas públicas (fiscais e monetárias) para que se baseassem em três elementos; O primeiro é a crescente participação de títulos públicos nas bolsas de valores; segundo, participação de capital privado em empresas públicas; a terceira, a capacidade do Estado de gerar confiança do investidor estrangeiro em seus ativos adquiridos, reduzindo o gasto público e ampliando a base tributária como forma de garantia de pagamento (BOLAÑOS, 2015, p. 235).

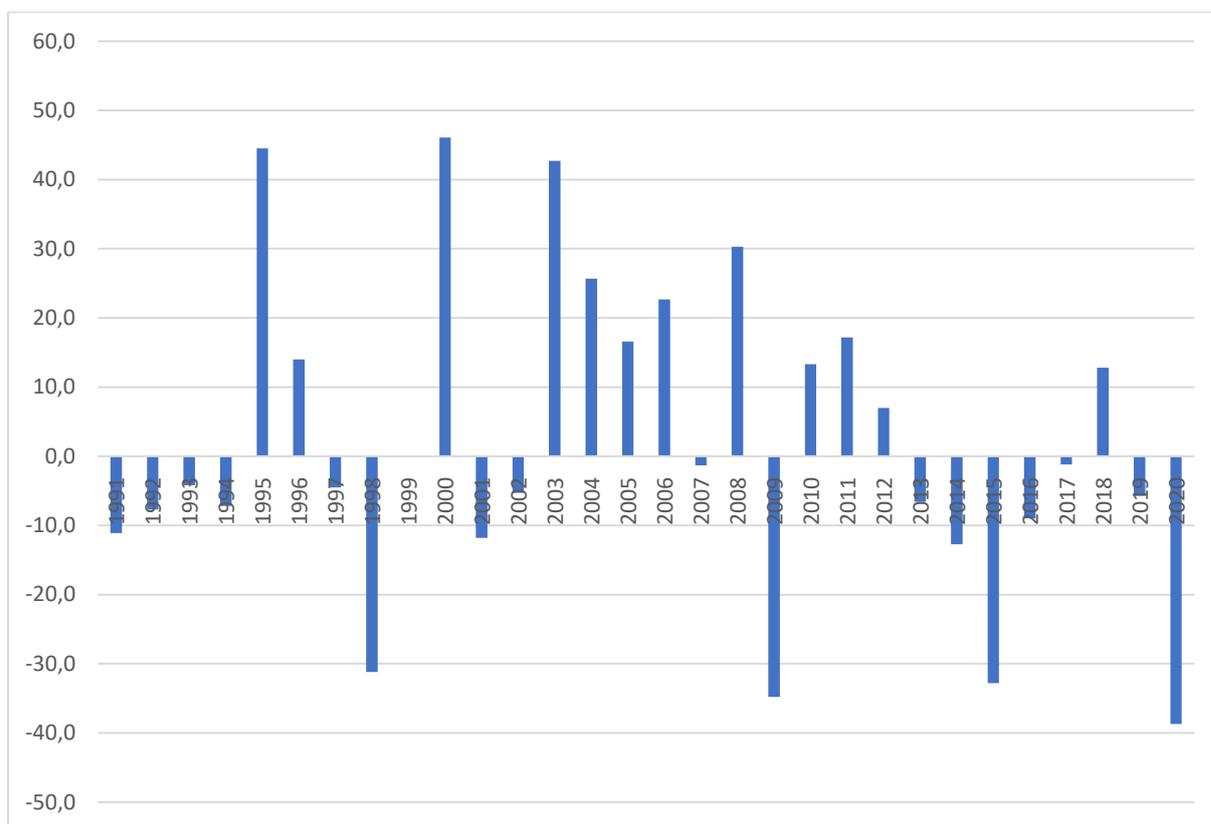
Assim como ocorreu na Argentina, vista anteriormente, e no Brasil do Plano Real, a ser analisado no próximo capítulo, ocorreu uma combinação entre a adoção de reformas neoliberais, aumento do endividamento público e ampliação da carga tributária. Portanto, ao contrário do que se apregoa ideologicamente, o gasto público é reduzido no campo social e no planejamento econômico estatal, mas é ampliado em termos de conceder garantias e rendimentos diretos às categorias da classe capitalistas interna e estrangeira ligadas ao capital financeiro. Em termos tributários, com a maior possibilidade de ampliação do poder político dessas frações do capital, torna-se cada vez mais difícil a imposição da tributação sobre a renda e a propriedade de maneira progressiva sobre as rendas provenientes dos lucros do capital, especialmente dos lucros advindos da esfera financeira. O processo de financeirização torna os parâmetros da lucratividade do setor financeiro cada vez mais relevantes na pressão exercida pela imprensa e por grupos políticos sobre os governos, os quais reagem de maneira cada vez mais agressiva a toda e qualquer tentativa de modificação na forma de apropriação dos seus vultuosos ganhos, seja como fonte no capital portador de juros, seja por meio da especulação financeira.

Portanto, no período de 2007 a 2014, assim como ocorreu durante o processo de financeirização na Argentina, o sistema tributário mexicano é chamado como garantia ao investimento em capital especulativo e rentista. A partir de 2007 destacam-se a criação do Impuesto Empresarial a Tasa Única – IETU, com alíquota de 17%, o Impuesto a los Depósitos em Efectivo – IDE, que taxava os depósitos bancários acima de 25.000 pesos em 2%.

Em 2009, em uma nova reforma, a alíquota do imposto de renda aumentou para 30%, além do IVA, que passou para 16% geral, e para 11% nas cidades fronteiriças. O IDE também teve sua alíquota aumentada para 3%, tornando-se mais regressivo ao reduzir o valor mínimo para cobrança a 15.000 pesos. Por fim, é importante ressaltar que os ingressos nas contas públicas a partir das receitas da petrolífera estatal PEMEX representam parte relevante dos

ingressos públicos, ocorre que estes, por seguirem flutuações de mercado, são inconstantes, variando consideravelmente e afetando as contas públicas, conforme evidencia-se no **gráfico 15**.

Gráfico 15 – Ingressos orçamentários do petróleo – México – 1991-2020 – Crescimento real anual %



Fonte: Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México - SHCP-MX.
Elaboração própria.

É possível observar a alta volatilidade das receitas orçamentárias provenientes do petróleo, as quais, por exemplo, chegam a aumentar em 44,5% em 1995 para cair 31,2% em 1998, ou mesmo variando consideravelmente de um ano ao outro, como o aumento de 30,3% em 2008, seguido pela queda de 34,8% em 2009. Ao analisarmos os dados do governo federal mexicano, verificamos que a proeminência da receita orçamentária a partir da base tributária é bem recente, conforme a **tabela 27** demonstra.

Tabela 27 – Receita tributária do governo central do México – periodizada – 1990-2020 - % do total das receitas.

Receitas/Período	1990-94	1995-99	2000-04	2005-09	2010-14	2015-2020
Petroleiros	22,1	26,7	26,6	37,7	35,6	16,8

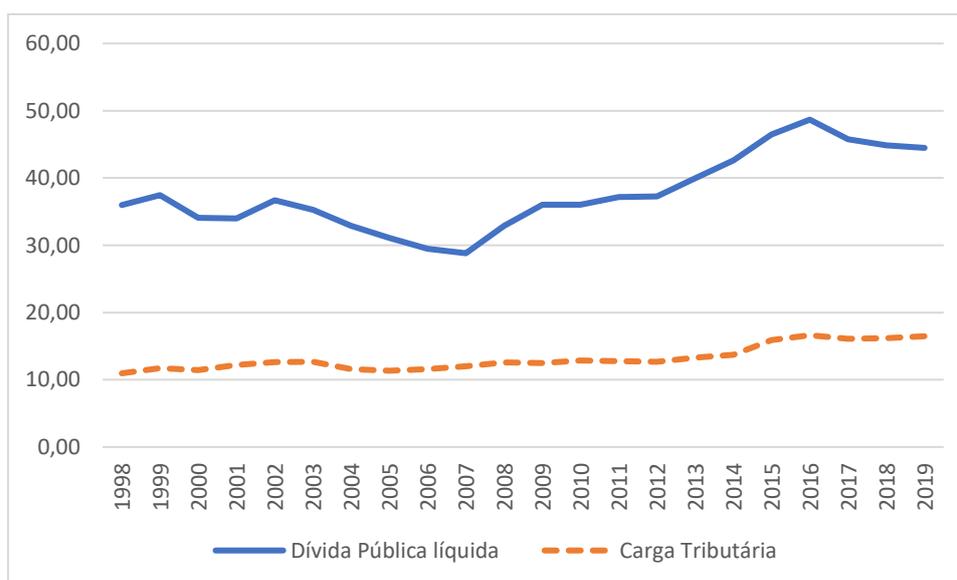
Receitas/Período	1990-94	1995-99	2000-04	2005-09	2010-14	2015-2020
Tributários	44,7	45,7	48,9	39,2	41,2	58,5
Seguridade Social	10,0	9,8	9,0	7,6	7,6	7,6
Não tributários	23,2	17,8	15,5	15,4	15,5	17,1

Fonte: SHCP-MX.

Elaboração própria

Constata-se que é bem recentemente, especialmente a partir do último decênio, o processo de afirmação da afirmação das fontes tributárias, excluídas a diretamente vinculada à seguridade social, como a principal fonte de recursos do governo central do México. Esse processo está relacionado à necessidade de estabilidade das fontes de recursos quando o país passa a se inserir de maneira mais direta no circuito da financeirização. No **gráfico 16** podemos observar a correlação entre a variação da dívida pública líquida e a carga tributária.

Gráfico 16 – Evolução da dívida pública líquida e da carga tributária no México – 1998-2019 - % PIB



Fonte: OCDEstat; Banco Mundial.

Elaboração própria.

Além da visualização proporcionada pelo gráfico, ao calcularmos o coeficiente de correlação linear entre as duas variáveis, encontramos um índice de 0,90 positivo, o que denota uma forte correlação de acordo com a escala de Pearson. Essa tendência tende a confirmar os efeitos da mundialização financeirizada apontada por Chesnais (1996) sobre o fundo público mexicano, onde o serviço da dívida pública e as políticas fiscais associadas a este são um

mecanismo de transferência efetiva da riqueza apropriada na forma de impostos pelo Estado para a fração financeira do capital.

Tabela 28 – Evolução da carga tributária no México – 1990-2018. % PIB

Ano	1990	1994	1998	2002	2006	2010	2014	2018
Carga tributária	12,09	12,00	10,96	12,61	11,59	12,84	13,70	16,17
Tributos diretos	4,34	4,45	3,98	4,65	4,73	5,40	5,91	7,45
Renda, lucros e ganhos de capital	4,11	4,17	3,78	4,39	4,45	5,11	5,60	7,12
Propriedade	0,23	0,28	0,20	0,26	0,28	0,29	0,31	0,33
Tributos indiretos	7,74	7,55	6,97	7,96	6,86	7,44	7,79	8,73
Contribuições à Seguridade Social	2,03	2,40	1,90	2,19	2,02	2,08	2,17	2,17
Folha de pagamento	0,21	0,17	0,15	0,22	0,22	0,28	0,37	0,40
Bens e serviços	5,31	4,71	4,75	5,41	4,48	4,88	5,04	5,88
Importação	0,83	0,71	0,45	0,38	0,30	0,20	0,21	0,29
Exportação	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outros - Orçamento Geral	0,19	0,27	0,17	0,14	0,14	0,20	0,21	0,28
Diretos/Indiretos	0,56	0,59	0,57	0,58	0,69	0,73	0,76	0,85
Diretos/CT	0,36	0,37	0,36	0,37	0,41	0,42	0,43	0,46
Indiretos/CT	0,64	0,63	0,64	0,63	0,59	0,58	0,57	0,54

Fonte: OCDEstat.

Elaboração própria.

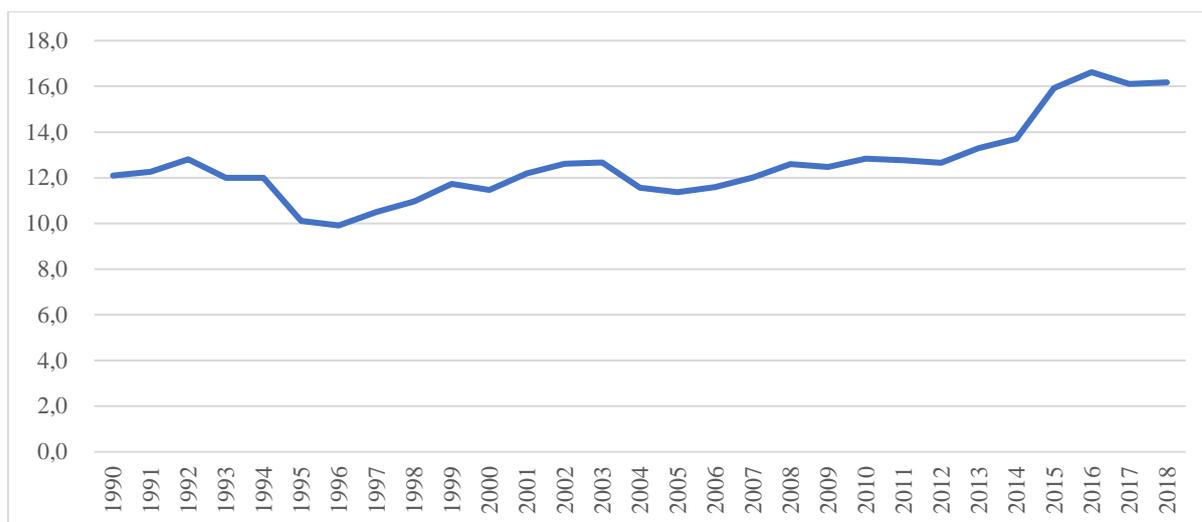
Na **tabela 28** é possível observar que o crescimento da carga tributária foi acompanhando de um aumento da participação de tributos diretos na estrutura tributária, uma vez que a razão tributos diretos/indiretos aumentou de 0,56 para 0,85, acima da média da América Latina, com os tributos diretos passando a representar 46% das receitas tributárias. Uma análise meramente quantitativa sinalizaria uma maior progressividade da carga tributária e poderia sugerir uma maior preocupação com a justiça fiscal, entretanto, conforme vimos, as alterações no imposto de renda e sobre as aplicações financeiras aumentaram seu escopo de arrecadação por meio de medidas regressivas, ampliando a base tributária direta com contribuintes de menor poder econômico. Essa forma de se reduzir as possibilidades progressivas da tributação direta é um traço comum com o desenvolvimento recente dos tributos sobre a renda no Brasil, conforme será apresentado no capítulo seguinte.

É possível também observar que a tributação sobre o comércio exterior já vinha em tendência de queda antes do NAFTA, com as exportações já não tributadas e as importações em um baixo nível relativo a outras fontes de arrecadação, uma vez que seria inviável uma alta tributação das importações com a reorientação econômica em favor das maquilas.

Observa-se também, que a tributação sobre a propriedade permaneceu baixa, variando apenas em 0,1% do PIB em quase 30 anos, representando apenas 2,04% da carga tributária total em 2018.

Portanto, a quase totalidade da tributação direta no México refere-se à tributação da renda, de lucros e ganhos de capital. Também é evidenciada a relação argumentada por Bolaños (2015), quanto ao aumento da carga tributária para atender às garantias aos credores da dívida a partir da aceleração da financeirização em 2007. Entre 2007 e 2018, a carga tributária mexicana aumentou em 34%.

Gráfico 17 – Carga tributária – México – Variação 1990-2018



Fonte: OCDE.
Elaboração própria.

No **gráfico 17** é possível observar que, em um intervalo, após oscilações entre 1990 e 2006, em uma média de 11,6% do PIB, a carga tributária mexicana passou a uma tendência altista a partir de 2007. Trata-se, também, de um período em que há um aumento da concentração de renda no topo, com o 10% mais rico da pirâmide mexicana subindo de uma média de apropriação de 53,12% de 1990 a 2002 para 59,50% de 2007 a 2019 (DE ROSA et al, 2020; WID, 2021).

3.3.3. Chile

O Chile apresenta um longo histórico da relação entre imperialismo e tributação, o qual decorre principalmente do caráter voltado ao exterior da empresa colonial instalada no país antes de sua emancipação política. Então detentora do maior poder industrial do mundo no século XIX, a Inglaterra foi, em um primeiro momento, à América Latina a fim de obter matérias primas para suas indústrias, alimentos para sua população e mercados para suas manufaturas. Em um segundo momento, também a exportação do capital excedente passou a

ser um fator, o qual qualitativamente é um dos elementos que conformou o imperialismo britânico.

De acordo com Necochea (1966), já em 1849, cerca de 50 firmas britânicas dominavam o grosso das operações comerciais do Chile com o exterior. Na **tabela 29**, é possível observar como o Chile recém-independente politicamente encontrava-se numa forte relação de dependência com a Inglaterra.

Tabela 29 – Comércio exterior – Chile – 1845-1875 – Libras - %

Ano	Total das exportações	Exportações à Inglaterra	%	Total das importações	Importações da Inglaterra	%
1845	7.601.523	3.219.523	42	9.104.523	3.168.753	34
1850	12.426.269	4.129.201	33	11.788.193	4.169.160	35
1855	19.180.589	9.287.417	48	18.438.287	8.559.820	30
1860	25.451.179	14.354.482	56	22.171.506	7.548.778	34
1865	25.712.623	14.274.691	55	21.240.976	9.531.162	44
1870	26.975.819	14.445.130	53	28.224.139	12.758.886	45
1875	35.927.592	21.033.490	58	38.137.580	15.702.808	41

Fonte: Necochea (1966, p. 57).

A dependência era afirmada e reafirmada nas exportações e no consumo, com a participação inglesa no comércio exterior chileno aumentando em volume e em participação relativa. Importante para compreender o caráter do atual sistema tributário chileno, é a constatação de Necochea (1966) de que do comércio internacional dependia a estabilidade e o progresso dos diversos ramos da produção chilenos, os recursos fiscais e a base do desenvolvimento econômico do país nos primórdios de sua independência: “em suma, pode-se dizer que o comércio internacional é algo como a força animadora de toda a estrutura econômica nacional. Por isso, sua subordinação aos ingleses foi um fator determinante para a subordinação econômica do Chile à Grã-Bretanha” (NECOCHEA, 1966, p. 60).

O controle das fontes de produção mineiras foi a forma pela qual essa subordinação se expressou mais claramente já no século XIX, passando pelo estabelecimento de companhias inglesas para extração, domínio do comércio com o exterior e, posteriormente, com as ferrovias inglesas. Portanto, os ingleses dominavam todas as etapas do processo de extração mineral, do investimento e financiamento inicial ao frete final.

O monopólio exercido sobre a indústria do cobre – um dos principais ramos da produção chilena – trouxe benefícios consideráveis aos ingleses. Para eles era

interessante se tornarem senhores do maior produtor de metal vermelho do mundo; assim, garantiam o abastecimento de sua atividade industrial; os excedentes que a indústria britânica não processava foram colocados com vantagem em outros centros consumidores; finalmente, graças à existência deste monopólio e à sua consolidação, os ingleses foram colocados em condições de fixar preços aos produtores chilenos, com os quais obtinham bons lucros (NECOCHEA, 1966, p. 62).

Com esse monopólio indireto da produção do cobre, os ingleses tiveram poder para impedir que o Chile deixasse de ser um exportador de matérias primas e alimentos e um consumidor de manufaturados. Necochea (1966) destaca como a diplomacia foi utilizada para que se garantisse que apenas a matéria prima em estado bruto fosse priorizada na importação pelos ingleses, com a preocupação dos produtores ingleses em relação ao desenvolvimento da fundição no Chile.

Os ingleses procuraram estimular o Chile a adotar o livre-cambismo, com a justificativa de que assim obtiveriam os mesmos resultados que a Inglaterra. Sabemos, conforme visto no primeiro capítulo, que essa alegação é falsa, uma vez que o desenvolvimento industrial inglês contou com diferentes formas de proteção à sua indústria nascente dos séculos XIV ao século XIX, quando então passou a defender essa política, mas, ao mesmo tempo em que o Estado passou a atuar diplomática e militarmente para garantir a acumulação e expansão do capital inglês. O verdadeiro objetivo britânico era fortalecer a sua posição econômica no mundo, o que se materializou no Chile pelo controle direto de grande parte da atividade mercantil interna, do comércio e sistema financeiro e pelo crédito internacional.

Após a Guerra do Pacífico, de 1879 a 1883, o domínio subsequente das províncias de Tarapacá e Antofagasta traduziu-se na incorporação de um vasto território com riquezas naturais, que permitiu a reorientação da exportação chilena do cobre para o salitre, uma vez que o Chile adquiriu o monopólio da produção de nitrato de sódio. De acordo com Necochea (1966), essa mudança foi evidenciada no orçamento público. O salitre era responsável por 5,2% das receitas públicas em 1880, em 1885 já era por 33,7% e 52% em 1890. Assim, o produto mudou, mas o caráter de país monocultor, voltado para o mercado externo, com um produto exportável como eixo central da economia, manteve-se com o salitre.

O caráter subordinado ao imperialismo adensou-se com a indústria do salitre sendo tomada por capitalistas estrangeiros, em especial, britânicos. Inicialmente, tal domínio foi feito por meio de especuladores ingleses que compraram certificados com créditos adquiridos junto a bancos chilenos⁸⁰, após, entrou o capital direto inglês.

⁸⁰ O Peru nacionalizou as reservas de nitrato em 1875, trocando-as por certificados de propriedade aos seus antigos donos com valor de face a ser garantido pelo tesouro peruano que seriam pagos quando o governo tivesse reunido fundos suficientes. Com o desencadeamento da guerra com o Chile, esses títulos afundaram, com alguns chegando

Por volta do ano de 1890, os ingleses já dominavam os centros vitais do porto, especialmente os de Tarapacá, exercendo uma influência sem contrapeso nesta província. Cerca de trinta empresas daquela nacionalidade, com um capital de cerca de 10.000.000 libras esterlinas, tinham cerca de quarenta escritórios, a maior produtividade. O Banco de Tarapacá e Londres, com capital de um milhão de libras, regulamentou a vida financeira da região (NECOCHEA, 1966, p. 123).

O exercício desse domínio sobre a indústria do salitre significou o controle da atividade produtora fundamental do país, que era a base do comércio internacional, centro da vida financeira chilena e maior fonte das receitas fiscais. A intensificação da supremacia comercial da Inglaterra no Chile evidencia-se na **tabela 30**.

Tabela 30 – Comércio exterior – Chile – 1880-1900 – Libras - %

Ano	Total das exportações	Exportações à Inglaterra	%	Total das importações	Importações da Inglaterra	%
1880	51.648.549	40.097.203	78	29.716.004	13.398.324	45
1885	51.243.343	39.883.487	78	40.096.829	15.505.558	39
1890	68.391.381	46.035.887	56	67.889.097	29.479.099	43
1895	72.919.882	53.832.942	74	169.206.009	32.086.959	46
1900	167.674.635	123.236.317	73	128.538.142	42.841.942	33

Fonte: Necochea (1966, p. 125).

Esse domínio britânico sobre a principal fonte de riqueza chilena, para Necochea (1966), atuou no sentido de estreitar as possibilidades de desenvolvimento autônomo pelo jovem país. Expressão política desse domínio econômico externo foi a guerra civil de 1891, a qual decorreu, em parte, da intenção do presidente José Maria Balmaceda (1886-1890) de negociar com os britânicos uma maior parcela dos lucros da exploração do salitre para os chilenos.

Os liberais aliados de Balmaceda foram derrotados e inaugurou-se um período parlamentarista que durou até 1925, no qual as vantagens às mineradoras inglesas foram restauradas. “Em fins dos anos 1920, quase 90% da arrecadação do Estado chileno provinha do comércio exterior, em grande parte ainda por conta do salitre” (COSTA, 2014, p. 111). Portanto, um século após sua independência política, o Chile seguia dependente do comércio exterior

a valer um décimo do seu valor de face. Com o pânico, muitos especuladores aproveitaram os baixos preços para apostar que o Chile garantiria os títulos após a guerra, uma vez que tudo indicava que este anexaria os territórios, em especial Tarapacá. O governo chileno decidiu devolver a propriedade aos portadores dos títulos e apenas cobrar taxas sobre as embarcações de nitratos, o que favoreceu os especuladores, em especial o britânico John Thomas North, que ficaria conhecido como o “Rei do Nitrato”. “Assim, os interesses britânicos, que em 1875 detinham uma posição minoritária na indústria de nitratos, chegaram em 1890 a controlar 70% (em valor)” (BLAKEMORE, 1986, p. 506).

monopolizado por um produto de baixa complexidade, o que determinava o caráter indireto do seu sistema de tributação e típico de um país pré-industrial. A baixa tributação da renda, ainda incipiente para termos de tributação geral característica de um país industrializado, combinava-se com a baixa tributação da propriedade, uma vez que esta era desigualmente distribuída, tendo em vista o caráter de uma economia baseada na grande propriedade organizada para a exportação de produtos primários.

Com o fim do ciclo do salitre, acelerado pela Grande Depressão, que fez as exportações do país caírem 80%⁸¹, a economia chilena voltou-se novamente para o cobre e avançou em direção a um projeto de industrialização por substituições de importações. Além disso, Cominetta (2008) identifica nesse momento o quadro que gerou a necessidade de um sistema de tributação interna para a sobrevivência do Estado chileno. Quanto ao mercado interno, a sua formação só se concluiu na década de 1960, uma vez que conservadores e liberais, representando os interesses de proprietários agrários e da burguesia urbana, eram contrários a incorporação dos trabalhadores agrícolas ao regime de pleno assalariado, com pagamento em dinheiro e capacidade de negociação por meio de sindicatos (MOULIAN, 2006). Não é por acaso, que apenas em 1972 é que foi estabelecida a Dirección General de Impuestos Internos e de uma estrutura com a possibilidade identificação centralizada dos contribuintes do país.

Após a tentativa de reformas nacionalizantes e da democracia social que Allende buscou implementar, sobreveio o golpe orquestrado junto ao imperialismo que abriu o caminho para a hegemonia do capital financeiro, nacional e internacional, por meio da desnacionalização de recursos combinada com a ampliação dos meios de repressão (GARCÉS, 2013). Assim como ocorreu no Brasil, com o estabelecimento do vigente Código Tributário Nacional – CTN, instituído em outubro de 1966, pouco mais de dois anos após o golpe militar, no Chile ditatorial, sobrevieram os decretos-leis 824 e 825 em 1974, que respectivamente dispuseram sobre o imposto de renda e sobre as vendas e serviços. Para Cominetta (2008, p. 186), estas leis “[...] substituíram o obsoleto sistema baseado na tributação das transações internacionais por um moderno, baseado na tributação sobre a renda e o consumo, lançando efetivamente as bases do sistema que ainda hoje existe”. Não se trata de mera coincidência, afinal sistema tributário é um viabilizador estrutural da reprodução do capital, adequando-se à cada particularidade de acordo com o seu padrão de acumulação.

Não houve alteração significativa no sistema tributário chileno após a redemocratização no final dos anos 1980. De acordo com Fazio (1996), a aprovação da reforma tributária de 1990

⁸¹ De acordo com Sader (1991), de 60 mil trabalhadores empregados em 1925 na exploração do salitre, o número foi reduzido para 8.500 em 1932.

representou a primeira manifestação aberta de uma política de “acordos cupulares” em substituição à alegada participação veiculada no Programa da Concertación, o qual previa que “uma democracia para todos deve estar baseada no crescimento econômico, na justiça social, na participação cidadã e na autonomia nacional” (p. 33). Dentro desta defesa, a marcada tendência regressiva da carga tributária chilena, constituída ao longo da ditadura pinochetista, era um dos pontos que deveriam ser atacados pelo Programa que previa o aumento da contribuição relativa dos impostos diretos. Entretanto, a reforma tributária de 1990 não aumentou os tributos diretos na proporção prometida. Além disso, com a falta de financiamento para cumprir com o programa social proposto, o IVA foi aumentado, reforçando-se novamente a tributação indireta. Em 1993, parte dos aumentos sobre as altas rendas foi revertido. Assim, Fazio considera que as mudanças positivas na estrutura tributária foram deixadas de lado, com o benefício dos interesses das classes com maiores rendas.

Tabela 31 – Evolução da carga tributária no Chile – 1990-2018 % PIB

Ano	1990	1994	1998	2002	2006	2010	2014	2018
Carga tributária	17,1	18,6	18,9	19,3	22,0	19,7	19,6	21,3
Tributos diretos	5,0	5,6	5,4	6,1	11,2	8,3	7,3	8,6
Renda, lucros e ganhos de capital	3,9	4,4	4,1	4,6	10,0	7,5	6,5	7,5
Propriedade	1,0	1,2	1,3	1,5	1,2	0,8	0,8	1,1
Tributos indiretos	12,2	13,0	13,5	13,2	10,8	11,4	12,3	12,7
Contribuições à seguridade social	1,5	1,3	1,3	1,4	1,3	1,3	1,4	1,5
Bens e serviços	10,6	11,7	12,2	11,8	9,5	10,0	10,9	11,2
Diretos/Indiretos	0,41	0,43	0,40	0,46	1,04	0,73	0,60	0,68
Diretos/CT	0,29	0,30	0,29	0,31	0,51	0,42	0,37	0,40
Indiretos/CT	0,71	0,70	0,71	0,69	0,49	0,58	0,63	0,60

Fonte: OCDE.

Elaboração própria.

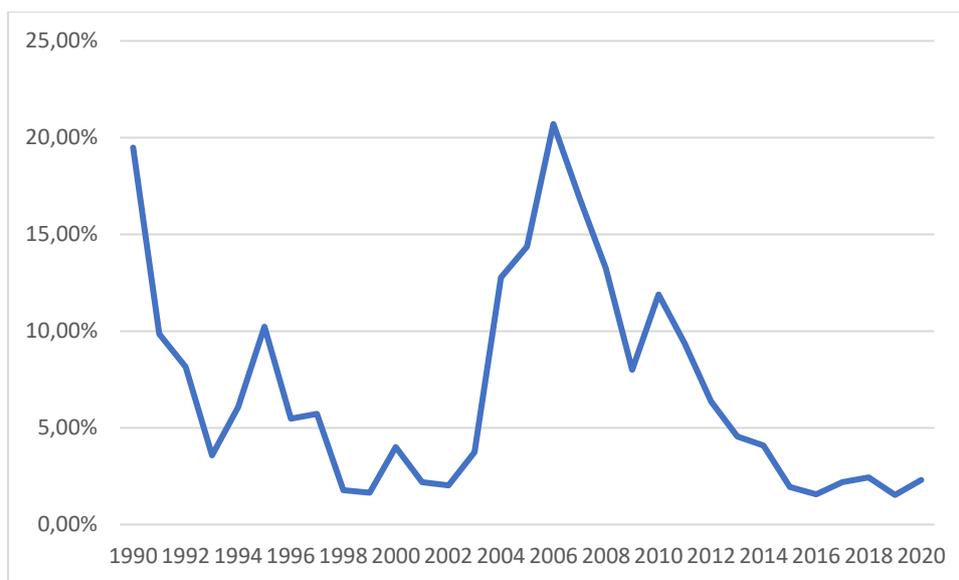
A partir da **tabela 31**, é possível observar a estrutura regressiva da carga tributária chilena, com o predomínio dos tributos indiretos sobre os diretos, os quais variaram 71% a 60% da carga tributária no período de 1990 a 2018. Assim como observado nos casos de México e Argentina, a tributação sobre a propriedade é muito baixa, sendo a tributação sobre bens e serviços a mais representativa na carga tributária chilena. Observa-se também, em acordo com Cominetta (2008), uma relativa estabilidade da carga tributária chilena desde 1990.

A carga tributária mais baixa é complementada por outras receitas, em especial aqueles provenientes da exploração do cobre pela Codelco⁸², os quais, segundo De Luis (2009), aportaram uma média de 8,3% das receitas públicas totais entre 1990 e 2006. Assim como

⁸² Corporación Nacional del Cobre de Chile, mineradora estatal formada em 1976 a partir de companhias que haviam sido nacionalizadas em 1971.

ocorre com o México em relação ao petróleo, tal dependência do orçamento público em relação a um produto de preço volátil conduz a problemas de planejamento. Essa volatilidade é evidenciada no **gráfico 18**.

Gráfico 18 – Receitas do cobre⁸³ em relação às receitas totais do governo geral do Chile – 1990-2020



Fonte: Dirección de Presupuestos Gobierno de Chile – DIPRES.
Elaboração própria.

Em relação ao imposto de renda, De Luis (2009) chama atenção para o tratamento preferencial que recebem as rendas empresariais, as quais pagaram um imposto médio de 15,2% em 2006, enquanto rendas provenientes do trabalho pagaram uma taxa média de 26,5%. De Luis também destaca a evasão como outra fonte de desigualdade. A sonegação é estimada em torno de 30% sobre o imposto de renda das empresas e aproximadamente 46% dos impostos pessoais. Destes últimos, cerca de 92% são provenientes de rendas empresariais, quais sejam, retiradas de lucros e dividendos.

Além da evasão, há também o efeito regressivo dos gastos tributários na arrecadação do imposto de renda. O Chile define o gasto tributário como os recursos estabelecidos na legislação tributária que o Estado deixa de receber para beneficiar, promover ou fomentar determinadas atividades, setores, regiões ou grupos de contribuintes. De acordo com o Servicio de Impuestos Internos do Chile – SII-CL (2021), em 2020, os gastos tributários corresponderam a 2,96% do PIB, com o imposto de renda sendo responsável por 72,9% dos benefícios tributários, seguido

⁸³ Receitas do cobre é como são apresentadas a arrecadação da empresa CODELCO nas estatísticas oficiais da DIPRES.

pelo IVA, responsável por 25,6% dos benefícios. A maior parte desses gastos é justificava sob o objetivo de poupança/investimentos em geral (50,61%), e por áreas, como educação, saúde, construção civil e outros. O caráter regressivo dos gastos tributários fica mais claro a partir de um estudo feito pelo SII-CL para o ano de 2004, onde se observa a sua concentração no quintil com maior renda.

Tabela 32 – Distribuição do valor total do gasto tributário com Imposto de Renda no setor de Pessoas, por quintis de renda beneficiados – Chile - Ano 2004

	Qtde. Milhões US\$	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Total
Regimes especiais	132	-2,90%	-0,80%	0,00%	3,40%	100,30%	100,00%
Isenções	38	4,50%	0,40%	1,20%	2,30%	91,60%	100,00%
Deduções	198	2,40%	0,70%	0,80%	1,10%	95,10%	100,00%
Créditos fiscais	172	8,30%	3,20%	5,20%	4,30%	79,00%	100,00%
Diferimento de impostos	1.662	0,60%	-1,00%	0,10%	-0,10%	100,30%	100,00%
Total	2.202	1,30%	-0,50%	0,60%	0,60%	98,00%	100,00%

Fonte: SII-CL (2006).

Elaboração própria.

Portanto, 98% dos beneficiados com os gastos tributários encontram-se no quintil com maior renda, por tanto, os 20% com maiores rendas declaradas. Portanto, trata-se de um meio de dissuadir a potencialidade progressiva de um tributo direto como o imposto de renda, padrão que se mantém na análise dos 5% mais ricos, conforme a **tabela 33**.

Tabela 33 – Distribuição do valor total do gasto tributário com Imposto de Renda no setor de pessoas, para os 5 percentis com maior rendimento – Chile – Ano 2004

	Subtotal* Milhões US\$	P96	P97	P98	P99	P100	Sub Total**
Regimes especiais	58	0,40%	0,70%	1,30%	3,20%	38,00%	43,70%
Isenções	33	0,90%	1,40%	1,70%	3,30%	78,60%	85,90%
Deduções	140	6,40%	7,30%	10,60%	18,50%	27,60%	70,40%
Créditos fiscais	121	1,60%	2,10%	3,60%	5,50%	57,40%	70,30%
Diferimentos do imposto	1.426	3,20%	3,40%	4,70%	7,90%	66,60%	85,80%
Total	1.777	3,20%	3,50%	4,90%	8,30%	60,80%	80,70%

Fonte: SII-CL (2006). * Compreende somente os gastos tributários associados aos 5% de maior renda. ** Expressado como % dos gastos tributários totais do imposto de renda no setor de pessoas.

A concentração dos benefícios fiscais é evidente, o percentil 100, que representa o 1% com as maiores rendas, abarcou quase 61% do montante de gastos tributários relativo ao imposto de renda relativo ao setor de pessoas, o que equivale, relativamente, ao imposto de renda pago pelas pessoas físicas no Brasil. Além disso, na última coluna da **tabela 33**, relativa ao subtotal desses 5% com maiores rendas declaradas, evidencia-se que quase 81% dos gastos tributários foram abarcados por esse grupo privilegiado. Portanto, no caso chileno, seguindo o padrão regressivo verificado na Argentina e no México, há também um claro privilégio das maiores rendas, seja pela maior relevância dos tributos indiretos na arrecadação total, seja por mecanismos internos à arrecadação dos tributos diretos que privilegiam as maiores rendas.

Ainda sobre o imposto sobre a renda, a sua variação, em especial no ano de 2006, exposta na **tabela 31**, quando suplantou uma única vez a arrecadação pelo IVA, deve-se à tributação sobre a renda das mineradoras de cobre privadas, refletindo, assim, naquele ano a alta do preço do minério. De maneira geral, esse evento espontâneo e não planejado, apenas confirma a prioridade da arrecadação de tributos indiretos sobre os diretos no Chile, o que, segundo De Luis (2009), é ideologicamente justificado pelo primado da eficiência. Entretanto, tal argumento contradiz com o fato de que impostos com arrecadação mais passível de controle do que mercadorias, como aqueles sobre a propriedade, responderam por pouco mais de 5% da arrecadação total do país em 2018.

3.4. Dependência, desigualdade e tributação regressiva

Não é mera coincidência que os altos índices de desigualdade se combinem com estruturas tributárias regressivas na América Latina. Mas longe de ser uma relação de causa e efeito, o que se observa é que as determinações da tributação regressiva são compartilhadas pela desigualdade, a qual não atinge apenas a renda, mas especialmente a propriedade, em uma região marcada por um histórico da colonização e exploração imperialista. Ao analisarmos algumas das principais economias da região, como Argentina, México e Chile, vemos que um longo histórico de tributação regressiva sobre a propriedade e a renda combina-se com a recente adequação dos sistemas tributários à financeirização mundializada e ao papel particular que cada Estado-nação assume no funcionamento da dinâmica do mercado mundial.

A transnacionalização da produção e de capitais que acompanha o processo de neoliberalização e financeirização é contraditoriamente associada a um processo de reforço dos papéis nacionais de subordinação das economias latino-americanas. Assim como são limitadas as possibilidades de desenvolvimento econômico e social em geral nesses países, também são

comprimidos seus sistemas tributários, os quais além de sofrerem as pressões cada vez mais fortes das classes dominantes locais para manutenção de privilégios, também são pressionados a atender a dinâmica da financeirização, por intervenção das políticas de austeridade fiscal que visam garantir a reprodução do capital fictício.

O sistema tributário, além de cumprir o papel cada vez mais direcionado à âncora fiscal de economias financeirizadas, também não foge à regra dos ataques aos trabalhadores e aos mais pobres por toda a sorte de contrarreformas na periferia do capitalismo, as quais buscam aumentar taxas de lucros para sustentar mecanismos de transferência de renda para as classes mais abastadas de cada nação, e, especialmente no caso latino-americano, para o capital estrangeiro de natureza cada vez mais parasitária.

O caso da Argentina tem a maior variação entre as décadas de 1980, 1990 e 2000 na dimensão da carga tributária. A primeira variação, no começo dos anos 1990, decorreu da reconfiguração do sistema monetário argentino e de sua adesão às diretrizes do Consenso de Washington. A âncora monetária do regime de convertibilidade do peso com o dólar impingiu a necessidade de um reforço na receita fiscal, com o IVA escolhido como peça central da reforma. A carga tributária argentina aumentou em 42% ao longo da década de 1990, com o IVA dobrando sua participação na estrutura tributária. Apesar da destruição da indústria doméstica e crescimento da pobreza e desemprego, as reformas se adensaram ao longo da década sob a justificativa da atração de investimento estrangeiro por meio da credibilidade junto ao mercado mundial. Logo, ao mesmo tempo em que a tributação indireta foi aumentada para dar suporte fiscal ao novo regime monetário, a tributação direta de rendas e patrimônios das classes mais abastadas foi aliviada. Assim, reforça-se, o aumento da carga tributária não ocorreu em favor de uma ampliação de serviços públicos ou melhoria de garantias e direitos para os trabalhadores, muito menos priorizou-se a progressividade e a equidade do sistema, pelo contrário, o aumento foi consequência de uma política que favoreceu a financeirização da economia do país, a reconfiguração do fundo público em favor do rentismo transnacional e das classes proprietárias internas e o aprofundamento da concentração de renda e propriedade no país.

O México, assim como a Argentina, também reconfigurou o seu sistema monetário de acordo com reformas liberalizantes iniciadas no final dos anos 1980 e início dos anos 1990, com destaque a sua adesão ao NAFTA. O conjunto de reformas condenou o país a uma acentuação da dependência econômica junto ao ciclo econômico dos EUA. O sistema tributário foi reconfigurado para favorecer a abertura de mercado, com destaque para a redução do imposto sobre a renda. Por outro lado, subsídios e proteções às indústrias e agricultura local

foram baixados em favor dos supostos benefícios de uma menor intervenção estatal no planejamento da economia. A relação entre a financeirização e o sistema tributário continuou a se acentuar nos anos 2000, com uma correlação forte entre aumento da dívida pública líquida e aumento da carga tributária. Em relação à equidade, embora tenha ocorrido aumento relativo da tributação direta, ainda se mantém a estrutura tributária regressiva, que além de contar com a maior participação de tributos indiretos, viu a proporção dos diretos aumentar por meio de medidas regressivas, como ampliação da base de incidência do imposto de renda sobre contribuintes com menor poder econômico. Assim como a Argentina, a tributação da propriedade é mínima.

No caso chileno, foi possível recuperar a relação entre o sistema tributário do país e o imperialismo ainda no século XIX, sob a égide britânica, o que prosseguiu sob os Estados Unidos no século XX em diante. O Chile também chama a atenção pelo seu sistema tributário vigente ter sido posto a partir de um golpe militar reacionário, como ocorreu no Brasil. Assim, como ocorre no Brasil, o caráter regressivo do sistema tributário não foi atacado no momento de redemocratização. Assim como o México, o Chile também apresenta uma carga tributária abaixo da média da América Latina, dada a proeminência da exploração mineral como fonte de receitas públicas. O que não foge à regra é a proeminência dos tributos indiretos na estrutura tributária, bem como a regressividade impingida sobre os tributos diretos. Essa última ocorre especialmente pela forma dos gastos tributários, os quais favorecem ostensivamente os extratos de rendas mais altos, em especial o decil e centil mais ricos.

CAPÍTULO 4 – SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

No presente capítulo apresentamos os elementos que consideramos fundamentais na constituição do sistema tributário brasileiro e da sua estrutura. Apresentamos o seu desenvolvimento brevemente o seu desenvolvimento, expondo os traços fundamentais de sua formação a partir das relações determinantes do país com o mercado mundial, com o desenvolvimento capitalista e com as lutas sociais dentro de um país constituído sobre uma forte desigualdade da propriedade. A história brasileira demonstra que não foi apenas uma questão de escolha das elites brasileira que determinou um sistema tributário marcadamente desigual na sua forma de arrecadação por classe social. Portanto, não se busca reconstruir uma “história da tributação” no Brasil, mas de apreender como os processos imanentes à constituição e desenvolvimento do capitalismo no Brasil afetaram e moldaram a forma particular do sistema tributário no país.

4.1. A via colonial para a tributação moderna

Como ocorre com todo sistema tributário moderno, o sistema tributário brasileiro inicia sua estruturação própria a partir do momento em que conquista sua independência política. Isso não significa, entretanto, que se deva ignorar a influência do período colonial na sua conformação, uma vez que o sistema tributário continua junto com o país e seus habitantes e modo de produzir na passagem da soberania política.

Relações tributárias no território atualmente brasileiro podem ser traçadas ainda nos primórdios da ocupação portuguesa, quando a Coroa portuguesa celebrava contratos com particulares para exploração de pau-brasil. Naquele período, ainda nos primeiros anos do século XVI, esses contratos concediam ao concessionário a possibilidade de exploração e venda a outros países, especialmente a Inglaterra, onde o pau-brasil era valorizado pela melhor qualidade de tintura que oferecia à crescente indústria têxtil naquele país. Em troca da concessão para explorar, o concessionário deveria erguer fortificações, iniciar a colonização do território e pagar o Quinto ao soberano, que correspondia a quinta parte do produto da venda da madeira. Tal fato leva Moraes (1979) a considerar este o primeiro tributo instituído no Brasil: “Temos, assim, nesse período que antecipa o início da colonização do Brasil, a primeira imposição fiscal: *o quinto do pau-brasil*. É o marco inicial da tributação no Brasil” (MORAES, 1979, p. 34, destaque no original). Essa interpretação é um pouco problemática pelo caráter

contratual da relação, além de outras contrapartidas que o concessionário tinha de oferecer, as quais fogem ao caráter impessoal da tributação moderna, a qual age sobre formas de manifestação da riqueza, não em relações contratuais com pessoas específicas. Além disso, nem mesmo o caráter monetário era completo ainda, com o quinto muitas vezes sendo pago em espécie. Portanto, a exploração tinha contrapartidas em obras, serviços e pagamentos em ouro ou espécie.

É apenas com o início da produção açucareira⁸⁴ é que começam a ser colocadas as bases regulares para o estabelecimento de alguma tributação mais sistêmica à Coroa portuguesa. Para o estabelecimento da atividade comercial, estabeleceu-se a organização administrativa por meio das capitânicas hereditárias, as quais concedidas pelo soberano ao donatário, deveriam ser governadas como províncias, tendo estes, entre outras, as funções de fiscalização do monopólio do comércio do pau-brasil e outros produtos, dos direitos alfandegários reais, dos quintos da exploração de metais preciosos⁸⁵ e da dízima⁸⁶ do pescado e das colheitas agrícolas (MORAES, 1979, p. 36). Para estimular a exploração das capitânicas, asseguravam-se aos donatários em parte da arrecadação pertencente à Coroa, como a redizima das rendas e direitos pertencentes à Coroa e uma contribuição de 500 réis anuais nos tabelionatos das vilas e povoados criados na capitania (SIMONSEN, 2005, p. 105-6).

A Coroa portuguesa acreditava que, ao comprometer os donatários com a arrecadação tributária, as rendas do fisco seriam efetivamente cobradas e prestar-se-iam contas delas. [...] Porém, em regra, verificou-se situação diversa. Isso aconteceu em algumas capitânicas, mas, em geral, os funcionários fiscais não tinham ação. Ou então muitos deles ou “mancomunavam-se com os capitães para enriquecer-se e voltar ao reino, ou reduziam-se à completa desídia, chegando alguns a não fazer receita mesmo para os próprios vencimentos” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 47).

A ordenação tributária em favor da Coroa portuguesa sofria pela coincidência de desejos entre El-Rei, donatários e oficiais da Fazenda portuguesa, todos queriam apenas explorar e extrair o que pudessem do território brasileiro para seus próprios fins, desejando realizar isso com o menor custo possível. Essa questão tributária foi uma das razões do estabelecimento do

⁸⁴ Dentre outros fatores destacados por Furtado (2007, p. 31-37), o açúcar foi escolhido pela sua boa aceitação no mercado externo; pela experiência acumulada pelos portugueses na sua produção em ilhas do Atlântico, tendo inclusive fomentado o desenvolvimento de uma indústria de equipamentos para os engenhos açucareiros em Portugal; pelas boas relações comerciais e aplicação de capital holandês e pela possibilidade de exploração de mão de obra escrava de origem africana.

⁸⁵ Já havia essa previsão legal antes mesmo da descoberta de metais preciosos no Brasil, a qual era o grande objetivo inicial a ser conquistado a partir da colonização.

⁸⁶ “[...] dízima, conforme a origem do termo denuncia, refere-se a décima parte do valor total de um serviço ou mercadoria. E, normalmente, a prática revelou-se desta forma. Porém, muitas vezes, Dízima poderia significar outra porcentagem, como 2%” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 45)

Governo-Geral em 1548⁸⁷, que pretendia justamente garantir à Coroa as rendas e direitos que esta considerava por justo receber o Rei, uma vez que este confundia-se com o Estado. De acordo Amed e Negreiros (2000), as autoridades fazendárias no Brasil colonial tinham plena autoridade em relação às outras autoridades, o que fazia com que muitas vezes ocorressem abusos. A cobrança de tributos tinha o objetivo de sustentar os fastos com a colonização, não havendo, portanto, nenhuma com a capacidade contributiva dos colonos, “daí a proliferação de impostos, taxas e contribuições sem maior racionalidade e sim com a marcada da necessidade imediata” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 52). O peso da dívida com a fazenda real sobre os colonos cresceu com a introdução do sistema de arrematação, em que cabia ao arrematador os riscos da cobrança tributária, com todos os riscos, mas com possibilidades de lucros.

De maneira geral, a tributação refletia o caráter da colonização, era a combinação de exploração, de muitos interesses divergentes e de uma produção sem uma articulação interna. A tributação ocorreu em boa parte em produto, o uso de moeda metálica só se generalizou no século XX, e diferentes produtos eram utilizados em pagamento em espécie. Amed e Negreiros (2000) consideram que a ausência de um orçamento público originava a prática de se aumentar a arrecadação sempre que as necessidades exigiam, independentemente de qualquer análise das condições dos colonos de pagarem os tributos. Ainda no contexto colonial, é possível identificar um traço que parece ter permanecido quando se introduz o sistema tributário moderno após a Independência.

[...] a totalidade dos tributos lançados recaía sobre todos os colonos. Mas com uma característica importante: parte da elite econômica colonial poderia fugir a essa violenta carga tributária. Assim sendo, observa-se a presença de privilégios, isenções de tributos e outros favores excepcionais voltados aos senhores da terra. Esses ficaram isentos dos impostos de alguns produtos, tais como o cacau, o anil, a canela, o café etc., quando era do interesse da Metrópole introduzir ou fomentar a respectiva cultura (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 55).

A distância entre uma pequena elite proprietária de terras e o resto de uma população em boa parte escrava, mas também composta de muitos pobres livres de diferentes origens, permitia que mesmo tributos diretos pudessem ser repassados aos colonos mais pobres ou sobre

⁸⁷ Assim lê-se no Regimento que incumbiu Tomé de Souza como governador do Brasil: “25 - Quando assim fordes correr as ditas Capitánias, irá convosco Antõnio Cardoso de Barros, que envio por Provedor-mor de minha Fazenda às ditas terras do Brasil. E em cada uma das ditas Capitánias, vos informareis se há nelas oficiais de minha Fazenda, e por que Provisões servem; e não os havendo, vereis se são necessários; sendo-o, os proveis com parecer do dito Provedor-mor de minha Fazenda, para que sirvam até eu deles prover. 26 – E assim vos informareis das Rendas e Direitos que em cada Capitania tenho e me pertencem, e como se arrecadaram e despenderam até agora; o que fareis com o dito Provedor-mor, conformando-vos em tudo com o seu Regimento, em que isto mais largamente vai declarado” (PORTUGAL, 1548, p. 5-6).

os escravos por meio da intensificação do trabalho quando necessário pagar mais tributos. Escravos que também eram objetos de tributação, conforme dados do final do século XVII levantados por Simonsen (2005).

O Governo português auferia grandes lucros com o tráfico dos escravos. Cobrava direitos de entrada, 3\$000 por cabeça, depois elevados a 3\$500. A fim de evitar que se diminuíssem os escravos dos engenhos, com dano para estes, impôs o tributo de 4\$500 para cada um que fosse despachado para as minas. Houve épocas em que o comércio da África para o Brasil era livre, exigindo a Coroa apenas 4\$000 por escravo exportado. Além desse imposto, cobraram-se em outras fases direitos, no Brasil, que variaram entre 3\$000 e 4\$500. Noutros, o Governo outorgou monopólios, elevando o imposto até 8\$700 (SIMONSEN, 2005, 179-80).

Além da lucratividade que a tributação dos escravos oferecia, a Coroa utilizou-se de recursos extrafiscais, ao utilizar a diferença da taxaçoão como mecanismo de proteger a indústria do açúcar da ausência de mão de obra, tendo em vista que três anos antes da Carta Régia mencionada por Simonsen, em 1696, haviam sido feitas as primeiras descobertas positivas de ouro no centro de Minas Gerais (PRADO JÚNIOR, 2008a, p. 57). De acordo com Simonsen (2005, p. 180), também foi criado um imposto de 5% sobre a venda de escravos “ladinos”, como eram chamados os que já estavam aclimatados na colônia. Mais à frente, já em 1818, foi definido que para cada negro novo, de mais de três anos, trazido da África, também deveria ser paga uma taxa adicional de 9\$600, cujo valor arrecado deveria constituir um fundo para promover a colonização branca. Mais uma vez um uso extrafiscal, dessa vez com o objetivo de financiar a mudança na base da mão-de-obra, ao mesmo tempo em que se desestimulava a importação de escravos novos por meio da maior taxaçoão.

A forma de tributação sobre a exportação e sobre o produto se estendeu sobre a pecuária, algodão, tabaco, cacau, mandioca e outros itens produzidos para exportação, bem como os direitos e entradas tornaram-se relevantes, sendo uma espécie de imposto sobre a circulação de mercadorias. A partir da segunda metade do século XVII, pouco tempo depois do fim da União Ibérica, aumenta opressão fiscal a partir da relação de dependência que se estabeleceu entre Portugal e Inglaterra. Vimos, no capítulo 2, como a celebração de acordos desiguais por parte da Inglaterra foi um importante mecanismo durante sua acumulação primitiva e na expansão inicial do capitalismo britânico. Exemplar foi o Tratado de Methuen, que se somou a um tratado de 1654⁸⁸ que limitava a capacidade do Estado português tributar produtos de origem inglesa⁸⁹.

⁸⁸ De acordo com Maxwell (2001, p. 25), o tratado de 1654 impedia a majoração dos impostos aduaneiros sobre os produtos britânicos além de 23%.

⁸⁹ “O meio circulante e o outro não amoedado, em quantidades crescentes, tinham estimulado na Inglaterra a agricultura, elevado o valor das terras, provocado o rejuvenescimento da indústria manufatureira. E Portugal

Com uma balança comercial desfavorável, a importância da extração de recursos da colônia aumentou, a qual foi momentaneamente suprida pelo auge da mineração, mas que se tornou crítica com a decadência do ciclo dos metais preciosos, gerando uma pressão insuportável da metrópole sobre a colônia. Portanto, a transferência de valores de Portugal para Inglaterra, decorrente das diferenças das capacidades produtivas dos dois países e dos tratados desiguais, levou a uma pressão fiscal sobre a colônia portuguesa. Ocorre que a produção aurífera se encontrava em queda, constatada pela queda na arrecadação da Coroa portuguesa, o que aumentou a pressão sobre os colonos, inclusive os provenientes das camadas mais ricas⁹⁰, gerando diferentes revoltas, algumas mais elitistas, outras mais populares⁹¹, apontando para o fim do jugo português.

A transição toma forma concreta a partir de 1808, com a transferência da família real portuguesa ao Brasil. De acordo com Moraes (1979), naquele momento foram estabelecidos mais tributos para atender às necessidades de financiamento dessa nova situação, como imposto de selo sobre papel, contribuição de polícia, pensão para a capela imperial e direitos de guindaste. Novamente, a finalidade era meramente fiscal e imediata.

De caráter mais relevante foi, em primeiro lugar, a abertura dos portos em 1808, que encerrava o pacto colonial ao eliminar o monopólio português sobre o comércio externo da colônia. Em 1810, o imperialismo britânico fez-se valer na assinatura de novos tratados comerciais. “Nesses tratados, os direitos aduaneiros sobre as mercadorias inglesas eram reduzidos a 15%; 1% menos do que os que incidiam sobre os próprios artigos portugueses” (SIMONSEN, 2005, p. 504). Foram também concedidos benefícios jurídicos e portuários sem reciprocidade.

Com o represamento das mercadorias inglesas, provocado pelo bloqueio napoleônico, e com as facilidades assim outorgadas à exportação para os portos brasileiros, verificou-se rápido incremento na remessa de toda a sorte de manufaturas britânicas para o Brasil. Não permitiu a Inglaterra que o favor de reciprocidade abrangesse produtos de origem colonial, como o café e o açúcar, que já eram produzidos em colônias inglesas, continuando a ser praticamente vedada a penetração desses artigos portugueses nos mercados britânicos. Aos vinhos e azeites e aos produtos coloniais

também se preocupava com o resultado de tais mudanças, pois o mercado lusitano era um escoadouro garantido e lucrativo dos produtos fabris ingleses” (MAXWELL, 2001, p. 22-3).

⁹⁰ A participação de parte da elite mineira na Conjuração Mineira foi uma das reações a esse processo. Inspirado pelos ideais iluministas e pela independência das 13 colônias na América do Norte, esse movimento teve a questão fiscal como elemento central, uma vez que muitos de seus participantes eram devedores afetados pela ameaça de uma nova derrama em 1789, que era o momento em que a Coroa Portuguesa cobrava impostos atrasados acumulados, geralmente de maneira violenta e com até mesmo confisco de propriedades.

⁹¹ Como exemplo, Amed e Negreiros (2000) destacam a presença da questão tributária na Conjuração Baiana ocorrida em 1798. “A questão tributária é claramente apresentada, pois pesava mais sobre as camadas mais pobres da população baiana. Essas parcelas da sociedade não tinham como fugir ao pagamento de tributos, diferentemente do que acontecia com as pessoas mais poderosas do Brasil colonial” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 171).

brasileiros, como o algodão e paus de tinturaria, de que careciam as manufaturas inglesas, era estendido aquele favor (SIMONSEN, 2005, p. 505).

O Brasil não conseguia exportar em quantidades suficientes para pagar o que importava da Inglaterra, o que tornou a balança comercial do novo império deficitária. “O tratado de 1810 aniquilava ainda o surto manufatureiro, que se ia verificando no país, após a revogação, em 1808, do célebre decreto de D. Maria I, que proibia as indústrias no Brasil” (SIMONSEN, 2005, p. 505). Ao mesmo tempo impedia que o país importasse dos Estados Unidos produtos mais em conta e apropriados às suas exigências, dado o tratamento tributário diferenciado às manufaturas inglesas. Portanto, o tratado de 1810 não foi favorável à Coroa portuguesa nem ao novo Império em gestação, mas muito favorável à Inglaterra, que continuaria a exercer sua hegemonia sobre o comércio exterior e a atividade econômica no Brasil ao longo do século XIX. Com o quadro da emancipação política configurado, foram concedidas às mercadorias portuguesas os mesmos benefícios das inglesas, com as aduanas sendo baixadas de 16% a 15%. Para fins de comparação, os Estados Unidos taxavam com impostos aduaneiros os produtos manufaturados importados na média de 35% a 45% na década de 1820, o Reino Unido taxava a 45% a 55% (BAIROCH, 1993, p. 40). Ao mesmo tempo em que protegiam sua indústria, os britânicos exportavam “liberalismo” para a América Latina, por meio de acordos desiguais como os de 1810⁹².

O objetivo do sistema tributário até o fim da empresa colonial oficial manteve-se diretamente justificado e explicado pelo sentido da colonização brasileira, que foi constituir uma colônia “[...] para fornecer açúcar, tabaco, alguns outros gêneros; mais tarde ouro e diamantes; depois, algodão, e em seguida café, para o comércio europeu. Nada mais que isto” (PRADO JÚNIOR, 2008b, p. 30). O objetivo para o qual se organizava a colônia, bem como seu aparato administrativo e tributário, era exterior, era voltado para fora do país. Por isso o resultado de uma economia interna quase nada articulada, com uma desigualdade regional que manteria efeitos na discussão do federalismo tributário até os dias de hoje, e com um sistema de tributos confusos e de caráter praticamente discricionário ao final do período colonial. Isso se expressava na miríade de tributos especiais, além dos gerais existentes. No início do século

⁹² “A maioria desses tratados, corretamente chamados de “tratados desiguais”, foi assinada entre 1810 e 1850, principalmente por pressão britânica. A independência política de quase todos os países latino-americanos (que ocorreu principalmente entre 1804 e 1822) foi amplamente ajudada pela intervenção britânica. Isso levou a vários tratados comerciais, um dos primeiros dos quais foi com o Brasil em 1810. Todos esses tratados abriram os mercados desses países para produtos manufaturados britânicos e europeus” (BAIROCH, 1993, p. 41-2). Conforme vimos no capítulo 2, as medidas protecionistas que sustentavam o nacionalismo foram fundamentais no desenvolvimento das manufaturas destes países, com a classe trabalhadora sendo duplamente explorada nesse processo.

XIX, como tributos mais gerais existiam os direitos aduaneiros de importação e exportação e os dízimos sobre todos os produtos agrícolas, pescarias e gado. Alguns exemplos de impostos especiais eram os incidentes sobre carne verde, couros crus ou curtidos, aguardente de cana, lãs grosseiras manufaturadas no país, carne-seca, carruagens, livreiros, boticários, lojas de barbeiros e sapateiros, sal, taxas de correios, ancoragens, entre outros. Como tributo direto durante o período colonial, pode-se mencionar a existência de um imposto de 10% sobre a venda das casas e outros imóveis urbanos e a décima do rendimento de casas e imóveis urbanos no litoral.

O sistema tributário encontrado no início do Império correspondia ao caráter geral da economia brasileira, a qual se fundamentava na exploração de recursos naturais para o bem do comércio europeu. Com a emancipação política não houve mudanças significativas na estrutura produtiva, que continuou a se basear no papel da empresa colonial. Isso se manifestava numa ocupação dispersa do território brasileiro, com focos de concentração maior na faixa costeira e em alguns núcleos no interior também de maneira irregular, com uma rede urbana muito pouco articulada, sendo os únicos pontos mais avançados os portos⁹³. Isso resultou em um sistema tributário defeituoso e com uma precária organização administrativa⁹⁴, o qual não foi muito aprimorado ao longo do período imperial (DEVEZA, 2004). Os bens de consumo, por meio da tributação sobre o comércio exterior e por meio de outros tributos internos eram os que suportavam a maior carga fiscal, que mantinha o forte caráter indireto e regressivo da tributação colonial, com a décima sobre o rendimento líquido dos imóveis sendo o único tributo direto.

Durante o período de busca do reconhecimento internacional da emancipação política brasileira, o Imperador, como represália aos esforços contrários de Portugal, suspendeu os efeitos do tratado de 1818 com Portugal, passando a sujeitar os gêneros da indústria e manufatura portuguesa aos direitos de 24% de importação. Com isso apenas à Inglaterra ficou concedida a benesse de 15%. “Agora, e por alguns anos ainda, ficaria a Inglaterra em situação

⁹³ “Dados relativos aos fins do século XVIII revelam que o Rio de Janeiro, sede do vice-reinado desde 1763 e porto por onde se escoava o ouro e se importavam produtos manufaturados, possuía 50.000 habitantes, seguindo-lhe em importância a Bahia, com 45.500, Recife, com trinta mil, São Luís do Maranhão, com 22.000; e São Paulo, com 15.500, única aglomeração que foge à regra, situando-se no planalto, distante do mar, mas que desde cedo se beneficiara da sua situação geográfica de boca de sertão, tornando-se ponto de convergência de rotas que demandavam o oeste, o centro e o sul do país. As cinco cidades representavam 5,7% da população do país, calculada em aproximadamente 2.850.000 habitantes. A inexpressividade da rede urbana e a peculiaridade de sua distribuição derivam da política colonial e do sistema de produção que se instituiu no país durante o período colonial” (COSTA, 1999, p. 234).

⁹⁴ Era “[...] lastimável o estado Erário, obrigando os seus credores aos mais pesados sacrifícios, nem mesmo satisfazendo com a precisa pontualidade o pagamento das letras de câmbio; deixando de pagar o juro dos empréstimos, que era forçado a contrair, e nem pagando os ordenados dos empregados, alguns dos quais esmolavam o pão da caridade” (CARREIRA, 1889, p. 75).

de absoluto privilégio em suas relações mercantis com o Brasil, pois voltara a usufruir sozinha o tratamento de nação mais favorecida” (DEVEZA, 2004, p. 77). Com o reconhecimento da independência por Portugal em 1825, foram restabelecidos os antigos termos. Acordos semelhantes foram celebrados com outros países em 1826 (França), 1827 (Áustria, Prússia) e 1828 (Dinamarca, Países Baixos e Estados Unidos). Para Deveza (2004), esses acordos celebrados pelo governo imperial irritaram a Câmara dos Deputados, que se sentiu diminuída em suas prerrogativas constitucionais⁹⁵, e decidiu, de acordo com os preceitos liberais em voga na elite do jovem país, reduzir as aduanas em geral pela Lei de 24 de Setembro de 1828. De acordo com seu texto, “os direitos de importação de quaesquer mercadorias, e generos estrangeiros, ficam geralmente taxados para todas as nações em quinze por cento, sem distincção de importadores, em quanto uma Lei, não regular o contrario” (BRASIL, 1828). A regra dos 15% passou a valer para qualquer importação, com a exceção das definidas em leis específicas, o que colocava o país na vanguarda do livre comércio.

A Constituição de 1824, dentro do rol de direitos fundamentais e garantias estabelecidos em seu artigo 179, inciso XV, inaugurou o histórico de princípios constitucionais sobre tributação ignorados pela prática parlamentar ordinária. O texto constitucional determinava que “Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (BRASIL, 1824). Ocorre que foram praticamente inexistentes os esforços legislativos na tentativa de atender esse princípio, em especial, pelo próprio caráter do poder político estabelecido e da estrutura das classes sociais vigente num país escravista e com uma desigualdade solene na distribuição do principal elemento da base econômica do país, a terra. Deveza (2004) menciona que uma proposta para tributar os lucros das pessoas jurídicas chegou a ser apresentada em 1827, mas não chegou a ser aprovada, uma vez que não havia nada próximo de um acesso popular ao parlamento durante o Império, muito menos qualquer altruísmo por parte da elite com acesso à política oficial durante período imperial.

Em 1834, por meio da lei de 23 de agosto de 1834, ou ato adicional de 1834, por alterar a Constituição, as diferenças regionais receberam tratamento tributário na forma criação das Assembleias Legislativas das Províncias, em substituição aos Conselhos Gerais. No parágrafo 5º, do art. 10, definia-se a competência das Assembleias “Sobre a fixação das despesas municipaes e provinciaes, e os impostos para ellas necessarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado. As Camaras poderão propôr os meios de occorrer ás despesas dos seus municípios” (BRASIL, 1834). Tal ato descentralizador decorria da

⁹⁵ O artigo 36, II, da Constituição de 1824, definia como privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa de leis sobre impostos (BRASIL, 1824).

situação calamitosa pela qual passavam algumas províncias, dado o caráter desigual do desenvolvimento econômico e os ciclos diferentes pelos quais passavam, dado que o motor das diferentes economias locais estava no exterior.

No começo da década de 1840, começaram a vencer os tratados comerciais, primeiro com Estados Unidos, depois Holanda e Bélgica, e finalmente com a Inglaterra em 1844. Nesse cenário, abriu-se caminho para uma nova pauta alfandegária, a qual foi formalizada pelo Decreto de 12 de agosto de 1844, que ficou conhecido como Tarifa Alves Branco, em referência ao Conselheiro Manoel Alves Branco. O Decreto permitia a cobrança de impostos de importação de até 60%, seguindo as indicações de uma comissão criada no anterior para organizar uma nova pauta das alfândegas do Império. “Esta comissão examinaria quaes os objectos indispensáveis á defesa do Estado, e destes quaes os que pôdia produzir o paiz, impondo-se 60 % nos semelhantes ou identicos importados do estrangeiro” (CARREIRA, 1889, p. 245).

Portanto, de maneira incomum até então, havia um objetivo extrafiscal protecionista para além do objetivo recorrente nas alterações da legislação tributária, que era apenas a recomposição do orçamento. Outros elementos protecionistas sobrevieram, como o Decreto nº 386, de 1846, que isentava por dez anos os impostos de importação de máquinas e peças para as indústrias de algodão e o Decreto nº 526, de 28 de julho de 1847, que isentou as matérias primas destinadas a fábricas nacionais. Apesar disso, as novas alíquotas de importação eram mais importantes diante do acúmulo de déficits orçamentários do governo central desde 1837-38 (IBGE, 1990). Para Luz (1978), a finalidade precípua da tarifa Alves Branco era simplesmente prover as rendas do Estado.

A quota de 30% revelar-se-ia insuficiente para uma proteção eficaz e o próprio Alves Branco reconhecia que, do ponto de vista protecionista, a nova pauta era pouco satisfatória, dando a entender que, em vista das exigências do fisco, fora impossível ao governo estabelecer taxas que realmente amparassem a indústria brasileira (LUZ, 1978, p. 24).

A partir da tarifa Alves Branco, a participação dos impostos sobre importação aumenta durante as décadas de 1840 e 1850 e se estabiliza como a principal fonte de arrecadação, responsável em média por 63% da arrecadação tributária do governo central, conforme é possível observar na evolução da estrutura tributária do Brasil durante o período imperial exposta na **tabela 34**.

Tabela 34 – Estrutura tributária durante o período imperial – 1823-1888 - % da receita total do governo central.

Tributo	1823	1829/30	1839/40	1849/50	1859/60	1869/70	1879/80	1888
Importação	48,7	40,3	54,6	65,3	63,1	56,4	55,1	63,2
Exportação	12,8	8,4	24,8	14,3	12,9	19,2	15,8	10,4
Despachos marítimos	0,3	0,3	3,5	2,1	0,7	0,5	0,2	0,3
Internos	38,2	51,1	17,2	18,3	23,4	24,0	28,9	26,1

Fonte: Carreira (1889).

Elaboração própria.

Na década de 1840 também ocorreu o que Nóbrega (2014) considera a primeira disposição sobre um imposto sobre a renda no Brasil. Pela Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, foi criado um imposto progressivo sobre os rendimentos recebidos por particulares a partir dos cofres públicos. Não era um imposto geral sobre a renda, como a forma tributária que se generalizaria no começo do século XX, mas algo semelhante a uma tributação exclusiva na fonte. O tributo era efetivamente progressivo, com uma escala de alíquotas progressivas de acordo com a faixa da renda recebida, que iam de 2% a 10%. A reação imediata da elite favorecida por essas rendas públicas fez com que o tributo fosse abandonado já em 1844 (NÓBREGA, 2014, p. 32).

As tarifas protecionistas também foram atacadas. O café já era o principal produto exportado pelo Brasil na metade do século XIX, e as tarifas protecionistas ameaçavam os receosos cafeicultores de contrapartidas dos países industrializados contra os seus produtos, bem como encareciam os produtos comprados por essa classe de produtores que não recebia os benefícios e isenções concedidos às manufaturas. De acordo com Luz (1978), estes se organizaram em uma comissão em 1853, na qual reuniram uma série de argumentos para justificar a necessidade de se eliminar as tarifas protecionistas, as quais justificavam segundo preceitos liberais, a Comissão

Confessava, no seu relatório, ser absolutamente contrária ao sistema protecionista que, na sua opinião, a tarifa Alves Branco havia estabelecido e preconizava um regime liberal que considerava a melhor proteção às forças produtivas do país: franquias de direitos de exportação, isenção de taxas de importação para as matérias-primas, máquinas e instrumentos, taxas moderadas sobre os géneros alimentícios, instrução profissional, criação de estabelecimentos bancários, comércio interno livre de entraves e restrições, e vias de comunicação aperfeiçoadas (LUZ, 1978, p. 27-8).

Apesar da força da classe dos produtores agrários, os possíveis desfalques ao já frágil orçamento público imperial protelaram a readequação dos impostos sobre o comércio exterior

até 1857, quando finalmente as alíquotas sobre a importação foram reduzidas e eliminou-se os privilégios dados na compra de matérias-primas pelas fábricas, invertendo-se a carga fiscal para privilegiar os direitos sobre gêneros alimentícios e instrumentos e utensílios empregados no trabalho na lavoura (DEVEZA, 2004, p. 89).

O café correspondeu positivamente aos incentivos e ao cenário internacional favorável. O Brasil passa a apresentar uma balança comercial consistentemente positiva a partir de 1861/62 até o final do século, com um único período de déficit em 1885/86 (IBGE, 1990, p. 568-9). Mas as finanças públicas não correspondiam, especialmente a partir das reduções de tarifas de 1857/58, período em que se inicia uma sequência de déficits até 1870/71 (IBGE, 1990, p. 616). Além da impossibilidade política de se taxar a elite brasileira, a tributação sobre o comércio exterior e a tributação indireta interna encontravam limites na capacidade econômica do mercado interno brasileiro, especialmente numa economia ainda escravista, com um assalariamento nascente com alto grau de exploração e com práticas peculiares de contratos de trabalho como o colonato.

De acordo com Barbosa (2008), o regime de colonato era uma relação contratual onde o colono era formalmente livre, vinculado apenas a um contrato com duração média de um ano, o qual poderia ser rescindido a qualquer tempo com aviso prévio de 30 dias. Havia uma superabundância da oferta de força de trabalho, o que assegurava o trabalho contínuo a um custo monetário mínimo, abaixo do nível de reprodução da força de trabalho, já que o colono supria parte de sua renda, até 70%, não pelo salário, mas pela economia de subsistência. Tal circunstância reduzia a base tributável da renda e do consumo. Trata-se de uma limitação fiscal posta pela superexploração da força de trabalho e pela não generalização do trabalho assalariado numa sociedade em que o novo pagava alto tributo ao velho.

A Guerra do Paraguai (1864-70) foi o fator que mais pressionou as finanças do Império ao longo de sua existência. As despesas em 1867/68 chegaram a superar mais de 100% das receitas orçamentárias do governo central naquele ano (IBGE, 1990, p. 616). Uma das reações se deu por meio da Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867, a qual fez alterações importantes que configurariam a base futura do sistema tributário brasileiro, como, no artigo 11, a extensão do imposto sobre as indústrias e profissões a toda e qualquer pessoa nacional e estrangeira, sinalizando um caminho a moderna tributação pelo fato gerador genérico (BRASIL, 1867). No artigo 10 também determinava um imposto de 3% sobre o rendimento locativo anual a ser cobrada de cada habitante que tivesse casa arrendada ou própria. O artigo 22 novamente tributava os vencimentos recebidos dos cofres públicos, porém, diferentemente de 1843, sem taxa progressiva, apenas a uma alíquota única de 3%, mas com uma faixa de isenção. Apesar

de sua baixa carga tributária e de sua incidência exclusivamente sobre rendimentos do trabalho, como todas as tentativas de ampliar a tributação direta no Império, também não conseguiu se consolidar. De acordo com Nóbrega (2014, p. 33), o imposto foi extinto logo depois da sua introdução, retornando em 1879 com uma alíquota de 5%. Durante algum tempo ficou num ciclo de extinção e retomada até ser definitivamente extinto em 1910.

Além dos novos impostos, os impostos sobre a importação e sobre exportação foram elevados para fazer frente aos gastos da guerra.

É de notar que a receita do exercício de 1869-1870 somou 94.847 contos de réis, para a qual os direitos de importação concorreram com 52.369 contos de réis (55,2%) e os de exportação, com 17.843 (18,8%). Seguiram-se o imposto de transmissão de propriedade *inter vivos* e causa mortis com 3.847 contos de réis (4%); o imposto de selo, com 3.412 (3,6%); o imposto de indústria e profissões, com 3.033 e (3,2%), e a décima urbana, com 1.776 (1,8%). As demais contribuições, inclusive o chamado “imposto pessoal” e o imposto sobre vencimentos, foram de fraca produtividade (DEVEZA, 2004, p. 92-3).

Após a Guerra do Paraguai, retornaram as pressões para a redução da carga tributária, mas o governo resistiu devido a continuidade dos gastos gerados a partir do conflito, em especial o endividamento, e, assim, reduziu apenas alguns impostos pontuais. Na década seguinte, novamente lidando com os recorrentes déficits orçamentários, houve certo debate sobre o imposto territorial, defendido pelo ministro da Fazenda Gaspar Silveira Martins, o qual teria surpreendentemente uma função de desconcentração da terra, e sobre a introdução do imposto de renda, ideia introduzida pelo sucessor de Silveira Martins na Fazenda, Afonso Celso de Assis Figueiredo.

Mas de tais debates, em que foram discutidos os mais relevantes aspectos doutrinários do imposto de renda, assim como sua repercussão nas atividades comerciais, agrícolas e industriais do país, só restou no orçamento aprovado pela Lei nº 2.940, de 31 de outubro de 1879, simples contribuição de 5% - no ano seguinte reduzida a 2% - cobrável sobre os vencimentos recebidos dos cofres públicos gerais (DEVEZA, 2004, p. 96).

De acordo com Nóbrega (2014), ainda no Império, em 1883, o Ministro da Fazenda Conselheiro Lafayette elaborou um projeto de lei para criação do imposto de renda, o qual novamente não foi a frente. Na verdade, todo e qualquer debate sobre tributação progressiva e justiça fiscal era anacrônico em um país onde a escravidão ainda subsistia como forma de trabalho oficial. Além disso, a iniciativa dos ministros imperiais se dava no quadro deterioração das suas instituições, as quais seriam suplantadas com uma simples passeata militar (PRADO JÚNIOR, 2012) A própria fraqueza imperial ao longo de todo século XIX é revelada na sua

incapacidade de conseguir organizar minimamente suas finanças de modo a cobrir os déficits e estruturar um sistema tributário nacional, todo seu esforço, quase sempre terminou por buscar saldar dívidas e aliviar os déficits constantes. Ao mesmo tempo o problema das disputas entre províncias e governo central permaneceu pendente, com conflitos de competência tributária, bitributação e insuficiência orçamentária de ambas as partes.

Em 1861, o Conselho de Estado proibiu a taxação das importações interprovinciais, mas isto não vingou inteiramente, como mostra a taxação do comércio interprovincial de escravos, a partir do início da década de 1860, tanto nos estados importadores quanto nos exportadores. [...] A despeito de longos debates no Legislativo, no início da década de 1880, não houve acordo quanto a um novo critério de distribuição das receitas em favor das províncias e o governo central fechou os olhos para a disseminação de taxação provincial das importações, a despeito de sua ilegalidade. No início dos 1880s, estas taxas de importação inconstitucionais correspondiam a 20%-30% das receitas das províncias do Nordeste (LAGO; ABREU, 2011, p. 33).

A generalização das inconstitucionalidades expressava a inexistência da Constituição de 1824 enquanto instrumento capaz de articular os interesses das classes sociais no campo tributário com alguma conexão nacional. O Império termina incapaz de estabelecer um sistema tributário nacional, e manteve uma estrutura tributária muito semelhante da que herdou do período colonial, apesar da proliferação de tributos específicos sobre os mais diferentes tipos de produtos, mas que expressavam a mesma base de incidência genérica. No geral, também fica claro que na maior parte do tempo, durante o Império, os impostos sobre o comércio exterior predominaram não por qualquer razão protecionista, como ocorreu na formação do capitalismo nos países centrais, mas predominaram esses tributos pelas características de uma economia primário-exportadora, com pouca articulação interna entre polos de desenvolvimento diversos, distantes entre si e voltados para fora. A matriz e o fundamento do sistema tributário imperial foi a base econômica e social da empresa colonial, a qual foi mantida em seus termos essenciais⁹⁶ após o processo de emancipação política da metrópole portuguesa.

4.2. República e federalismo tributário

Varsano (1996) avalia que a República herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor no Brasil até a década de 1930⁹⁷. “Muitos impostos foram

⁹⁶ Expressão ultrajante de tal fato foi a manutenção vergonhosa do estatuto escravocrata até os acréscimos do segundo tempo do Império brasileiro.

⁹⁷ O que não significa estagnação, são relevantes neste período a criação do Imposto de Consumo em 1891, do Imposto de Vendas Mercantis em 1922 e do Imposto de Renda em caráter geral também em 1922.

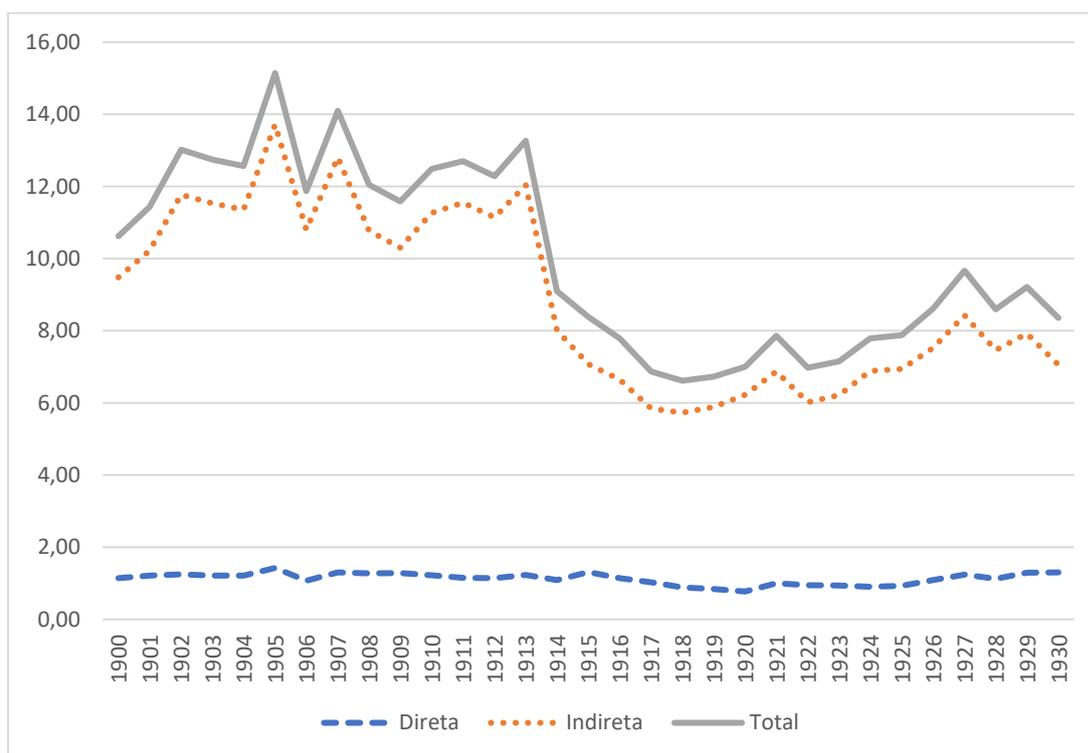
aproveitados daqueles que já eram cobrados no Império, sendo que estes foram redistribuídos de acordo com a estrutura republicana (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 232). Sendo uma economia de forte caráter agroexportador e com um mercado interno incipiente, os impostos sobre comércio exterior, mantiveram um papel fundamental na arrecadação tributária, sendo que, em 1889, “[...] a maior rubrica era o imposto de importação, que abrangia perto de 40% do total” (p. 233). De acordo com Pereira (2001), os tributos indiretos, em especial o de importação, eram a opção que restava à República em dificuldades com as dívidas herdadas do Império.

Embora houvesse uma grande corrente de opinião nos meios políticos do país em favor de se ampliar as bases de imposição dos tributos diretos, tal medida tornava-se inexecutável, pois estes eram praticamente arrecadados apenas no Distrito Federal, em virtude do baixo rendimento fiscal de sua arrecadação e de sua onerosa administração. Tal perspectiva não permitia estender a todo o território nacional a taxação direta (PEREIRA, 2001, p. 12).

Tal fato consistia com o papel que ocupava o Estado naquele momento, a função da tributação consistia apenas em prover o governo de recursos destinados para desempenhar funções limitadas, normalmente de caráter militar, para assegurar a ordem social por meio da repressão e garantir a integridade do território nacional contra os levantes e revoltas contra o governo central. De fato, a mudança da forma política imperial para a republicana não ocorreu por um processo revolucionário calcado em transformações profundas na base material da economia e da sociedade brasileira, mas derivou das reacomodações das classes dominantes e dos grupos políticos dirigentes. Pereira (2001) destaca também o papel dos conflitos federalistas no período da chamada “república velha”:

O sistema tributário que prevaleceu no Brasil, de 1891 a 1930, refletia as condições econômicas, políticas e sociais da época. Vale dizer, representava o equilíbrio entre um complexo jogo de interesses entre o chefe político local, representado pelo “coronel” do interior, os fazendeiros de café, os industriais e o governo federal” (PEREIRA, 2001, p. 4).

Portanto, a base material da tributação permanecia praticamente a mesma a cada 15 de novembro comemorado nos primeiros anos da República dos Estados Unidos do Brasil. Essa base socioeconômica particular deixava as finanças públicas condicionadas a um modelo econômico dependente de flutuações externas, em especial as flutuações da oferta e dos preços do café, mantendo-se, assim, a forte ênfase na tributação indireta, conforme se verifica no **gráfico 19**.

Gráfico 19 – Carga tributária total no Brasil – 1900/1930 - % do PIB

Fonte: IBGE: estatísticas do século XX.

Elaboração própria.

No espírito federalista que animava os republicanos, a Constituição de 1891 se esforçou para determinar as competências tributárias da União e dos estados, quando a forma política se adequava ao caráter fragmentado e desigual da organização econômica e social brasileira. Uma vitória descentralizadora foi a passagem do imposto sobre a exportação para a esfera de competência dos estados. O imposto de exportação havia sido responsável por mais de 10% da totalidade das receitas da União em 1890.

De acordo com Varsano (1996), o imposto sobre as exportações se tornaria a principal fonte de receitas dos Estados durante a República Velha, respondendo por mais de 40% dos recursos desses governos. Não somente agora os estados legislariam sobre comércio exterior de maneira autônoma como também poderiam se endividar de maneira autônoma. Apenas de 1889 a 1903, a dívida externa já tinha dobrado de tamanho.

Quadro 3 – Competências tributárias segundo a Constituição de 1891.

União	Estados
Sobre a importação de procedência estrangeira	Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção

União	Estados
Direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação	Sobre Imóveis rurais e urbanos
Taxas de selo, salvo sobre atos emanados pelos governos estaduais e negócios de suas economias	Sobre transmissão de propriedade
Taxas dos correios e telégrafos federais	Sobre indústrias e profissões
Outros tributos cumulativos ou não	Outros tributos cumulativos ou não

Fonte: Constituição de 1891: art. 7º; art. 9º; art. 12.
Elaboração própria.

À União não foi atribuída constitucionalmente a incumbência de nenhum tributo direto, embora ela não estivesse impedida de os instituir, não podendo o fazer apenas com os exclusivos dos Estados, que eram os sobre a transmissão de propriedade e sobre imóveis urbanos e rurais. O fato é que a grande preocupação foi em dividir o poder político e econômico em favor dos Estados, especialmente os mais promissores no quadro da prosperidade da economia cafeeira e de sua centralidade para a economia brasileira.

[...] de 1829 a 1830 a safra brasileira representava dezoito por cento da produção mundial. Já de 1859 a 1860 equivalia a 51 para no ultimo quinquennio imperial chegar a 57 por cento. Os primeiros annos da Republica ainda viriam acrescida esta porcentagem que nos quinquennios de 1896-1900 e 1901-1906 chegaria a 66 e a 75 (TAUNAY, 1939, p. 27).

A mudança política foi fundamental para que os produtores de café pudessem ter às suas mãos mais ferramentas para lidar com a crise internacional que foi relativamente contida até certo ponto pela proeminência mundial da produção de café pelo Brasil. De acordo com Kindleberger (2013), a crise de 1873 é geralmente aceita como a primeira crise internacional, tendo-se iniciado na Áustria e Alemanha, espalhando-se pela Europa e depois aos Estados Unidos, envolvendo depois Reino Unido, França e Rússia. A queda dos preços das ações nos mercados internacionais foi uma das formas de manifestação da crise e seu processo se estendeu até a década de 1890, sendo o pânico de Nova Iorque em 1893 uma de suas manifestações. Para Roberts (2016), o período de 1873 a 1896 configura uma longa depressão, embora tenha sido disparada pelo pânico financeiro na Europa, suas reais razões estavam no setor produtivo dos países capitalistas mais desenvolvidos. A queda de lucratividade do capital a partir do começo dos anos 1870 até meados dos anos 1890 fez com que o investimento capitalista caísse e com que o crescimento industrial desacelerasse, o que levou a uma série de recessões e pequenas

recuperações, com diferentes níveis de danos e recuperação, mas com um processo geral de crescimento mais lento, investimentos menores, preços menores e menor lucratividade. De acordo com Furtado (2007), a crise de 1893 e a depressão de 1897 se expressaram no declínio de preços mundiais e na queda do valor médio da saca de café exportada.

Sem fazer uso do mecanismo cambial⁹⁸, configurou-se um possível problema de superprodução de café. Passa-se a amadurecer a ideia de se retirar do mercado parte desses estoques, a qual acelera-se em 1905 com as perspectivas de uma safra sem precedentes prevista para 1906. De acordo com Lago e Franco (2011), a produção já havia aumentado de cerca de 5,5 milhões de sacas em 1890-91 para 16,3 milhões em 1901-02 e a taxa de câmbio tinha valorizado 30% apenas em 1905. Essa urgência consolidou-se na celebração do Convênio de Taubaté em 1906. Por meio desse acordo, que envolveu os governadores de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, e depois o governo federal, envolvia obrigações para o Estados e a União na sustentação de um preço mínimo do café por meio de políticas como a compra e a venda de parte da produção pelos governos e uma sobretaxa de exportação para garantir os juros e amortizações dos capitais necessários à execução do programa.

A autonomia e descentralização postas pela reforma de 1891 foram fundamentais na consecução destes objetivos. Mais uma vez, evidencia-se a ligação entre a estrutura tributária, inclusive a distribuição de competências, e a forma particular do desenvolvimento capitalista em cada país, cujas relações entre as classes sociais internamente se desenvolvem de acordo com a concorrência entre os Estados-nações no mercado mundial.

De acordo com Amed e Negreiros (2000), a reforma de 1891 favoreceu especialmente os estados relacionados à produção de café. O estado de São Paulo, por exemplo, no primeiro ano com a nova estrutura tributária, aumentou sua receita tributária de 9.100 contos de réis para 38.100 contos de réis. Portanto, mais do que uma abstrata rivalidade entre entes federativos, as mudanças no sistema tributário, em especial a mudança de competência do imposto sobre as exportações, refletiam o poder político da classe mais beneficiada internamente pela forma de inserção subordinada do Brasil no mercado mundial. Amed e Negreiros (2000) citam como exemplo do remanejamento tributário em favor do café a criação e majoração de tributos sobre

⁹⁸ Segundo Pelaez (1971), Bernadino Campos, ministro da Fazenda de 1896 a 1898, tinha em mente a organização do Brasil no padrão-ouro. “A destruição das notas, a redução do volume de moeda através de sua ligação com uma quantidade fixa de ouro, assim como o equilíbrio orçamentário, entraram seriamente em conflito com a estabilização da economia num período de recessão econômica. A valorização da taxa de câmbio simplesmente causaria a falência do setor cafeeiro, devido à queda dos preços do café. Assim, a reforma monetária de Campos era conflitante com qualquer objetivo concebível da política econômica nacional” (PELAEZ, 1971, p. 23-4).

produtos têxteis e pastoris como meios de angariar recursos para assegurar a política de proteção ao preço do café.

Quanto aos municípios, as suas receitas seriam definidas a partir da legislação estadual. Como exemplo, de acordo com seu Anuário Estatístico de 1903, o município de São Paulo tinha como tributos o imposto sobre indústria e profissões, o imposto predial, o imposto sobre café saído do município e o imposto sobre outros gêneros saídos do município. No caso da União, a estrutura tributária manteve-se praticamente sobre as mesmas bases que durante o Império.

Tabela 35 – Estrutura tributária da União – 1907-1914 - % da arrecadação tributária total.

	Importação	Exportação	Interior	Consumo	
1907	77,50	1,02	4,78	16,70	
1908	73,17	3,76	5,39	17,69	
1909	68,32	5,30	9,16	17,23	
1910	69,22	5,95	8,48	16,35	
	Importação	Consumo	Circulação	Renda	Loterias
1911	73,18	17,17	7,28	1,82	0,54
1912	73,81	16,59	7,29	1,92	0,39
1913	72,84	17,22	7,53	2,02	0,39
1914	64,11	22,24	10,18	3,03	0,44

Fonte: Balanços da Receita e Despesa da República dos exercícios de 1907 a 1914. Anuário Estatístico do IBGE 1908-1912.

Elaboração própria.

Observações: 1) O imposto sobre exportação, até 1910, refere-se a 20% sobre a exportação de borracha do território do Acre. 2) Interior, até 1910, inclui os impostos de selo, de transporte, sobre o capital das loteriais federais, sobre subsídios e vencimentos, sobre consumo de água, sobre dividendos dos títulos de companhias e sociedades anônimas, sobre casas de sport de qualquer espécie. 3) Imposto sobre consumo inclui sobre fumo, bebidas, fósforos, sal, calçados, velas, perfumarias, fármacos, vinagre, conserva, cartas de jogar, chapéus, bengalas, tecidos e vinho estrangeiro. 4) Imposto sobre a renda a partir de 1911 inclui sobre subsídios e vencimentos, sobre dividendos dos títulos de companhias e sociedades anônimas, sobre casas de sport de qualquer espécie.

O imposto sobre importação manteve-se próximo de representar 70% das receitas tributárias da União no período exposto na **tabela 35**. Os tributos sobre o consumo incidiam sobre produtos elaborados ou semielaborados, sendo este tributo uma forma precursora do imposto sobre produtos industrializados – IPI. No ano de 1914 é possível observar uma queda da proporção do imposto de importação na arrecadação tributária total da União. Isso deve-se aos efeitos do início da Primeira Guerra Mundial. Os tributos sobre a renda recaíam sobre ganhos específicos, o imposto geral sobre a renda só seria previsto em 1922, com sua instituição e cobrança iniciando-se em 1924.

O impacto da paralisação dos mercados centrais e da economia internacional durante o conflito foi relevante sobre a economia e as finanças públicas brasileiras, porque o Brasil

continuava sendo uma economia agroexportadora completamente dependente da dinâmica do mercado mundial. De 1913 para 1914, as exportações brasileiras caíram em cerca de um terço, e as importações caíram pela metade. O impacto sobre as receitas da União foi de uma queda de um terço em termos nominais, o que fez com o déficit da União triplicasse em 2014 (IBGE, 2007).

A queda das divisas alfandegárias levou o Estado a buscar alternativas de financiamento por meio da introdução de novos tributos internos. Já na lei orçamentária para 2015, a lei nº 2.919, de 31 de dezembro de 1914, o presidente da República foi autorizado “a decretar, enquanto durar a atual crise financeira, o imposto de 5 % sobre os salários, jornadas, diárias, vencimentos ou quaisquer vantagens pecuniárias percebidas pelos operários, jornaleiros, diaristas e trabalhadores da União”. Portanto, havia uma autorização para introdução do imposto geral de renda. Já existiam algumas formas de tributação específicas da renda, como o imposto sobre subsídios e vencimentos públicos, o imposto de 2,5 % sobre dividendos dos títulos de companhias e sociedades e anônimas e sobre o rendimento de casas de desporto. Em 1923, segundo o Balanço de receitas e despesas da República, elaborado pela Contadoria Central da República, foram classificados como impostos sobre a renda os tributos sobre: dividendos; 5% sobre os juros dos créditos; 5% sobre prêmios de seguros marítimos; 10% sobre lucros fortuitos; lucro líquido da indústria fabril; lucro líquido do comércio; imposto sobre as operações a termo; imposto sobre o lucro das profissões liberais e impostos sobre vencimentos. Conforme os dados **tabela 35**, estes tinham baixa relevância no orçamento da União.

Além da crise econômica provocada pela guerra, a possibilidade da introdução do imposto de renda começava a surgir pela ampliação da base econômica. O Brasil já tinha uma pequena capacidade industrial instalada no começo do século XX, o que levou a um aumento da produção durante o período em que durou o conflito, mesmo com as dificuldades de se importar equipamentos. O crescimento ainda incipiente do mercado interno começava a criar as bases para um maior protagonismo dos tributos internos sobre os tributos sobre o comércio exterior. O imposto geral sobre a renda é um tributo típico do modo de produção capitalista. É apenas com a generalização da relação entre capital e trabalho, pela forma de exploração baseada no salário como estruturante da produção e organização da vida social, é que é possível a existência de um tributo que se baseia na remuneração em pecúnia, na monetização das relações sociais de produção.

O imposto de renda foi finalmente criado em 31 de dezembro de 1922, por meio da lei orçamentária para 1923. De acordo com o artigo 31 da Lei nº 4.625/1922, o imposto deveria incidir sobre residentes e não residentes com renda líquida apurada no território nacional, sendo

considerada a renda global aferida, com a possibilidade de deduções de impostos, taxas, juros de dívidas, perdas extraordinárias e despesas ordinárias para assegurar a renda. O imposto só foi efetivamente regulamentado no ano seguinte, passando a vigorar a partir de 1924. De acordo com a Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923, foram estabelecidas 9 faixas de rendimentos, contando com uma de isenção, e as alíquotas variavam em 1% de uma faixa para outra, com a maior alíquota fixada em 8%. Por meio do Decreto nº 17.390, de 26 de julho de 1926, a alíquota-teto subiu para 10%, ao mesmo tempo em que a faixa mínima de isenção foi reduzida de 10.000 contos de réis para 6.000 contos de réis. Portanto, a progressividade era bem limitada.

De acordo com Nóbrega (2014), a introdução do imposto sofreu com a proibição da fiscalização de solicitar livros de contabilidade dos contribuintes. Essa proibição derivava do artigo 17 do Código Comercial de 1850, que impedia qualquer autoridade de fazer diligências sobre documentos de natureza reservada, nem mesmo livros de contabilidade. Essa situação só seria superada no final da década seguinte, com a publicação do Decreto-lei nº 1.168, de 22 de março de 1939.

Tabela 36 – Estrutura tributária da União – 1923-1928 - % da arrecadação tributária total.

Ano	Importação	Consumo	Circulação	Renda	Loterias
1923	23,9	45,6	22,3	8,0	0,2
1924	26,5	41,7	28,3	3,3	0,2
1925	29,9	38,5	27,2	4,2	0,2
1926	28,4	41,3	26,0	4,0	0,3
1927	28,1	41,0	24,5	6,2	0,2
1928	28,9	41,0	23,5	6,4	0,2

Fonte: Balanços de receitas e despesas da República de 1923 a 1928. Contadoria Geral da República. Elaboração própria.

Conforme é possível observar, o imposto geral sobre a renda não surtiu maiores efeitos sobre a estrutura tributária da União em seus primeiros anos. De fato, até ficou abaixo, em termos proporcionais da arrecadação total, do percentual alcançado pelos tributos sobre rendas específicas arrecadados no anterior a sua introdução em 1924.

A grande modificação na estrutura tributária ficou por conta do maior peso da categoria dos impostos sobre o consumo. De acordo com o Balanço de receitas e despesas da República de 1928, esse tributo congregava a tributação de 44 grupos de produtos, tendo somado 440,3 bilhões de réis, de um total de 1.073,1 bilhões de réis arrecadados como tributos federais, sendo os de maior volume os tributos sobre bebidas, fumo e tecidos.

A maior participação dessas formas tributárias decorreu do aumento do comércio interno, propiciado pela maior urbanização e redução das relações de escambo e colonato que caracterizaram por um bom tempo as relações de trabalho no Brasil, bem como dos efeitos da Primeira Guerra mundial sobre o estímulo do desenvolvimento de algumas manufaturas locais. De acordo com Arruda (2012), embora a maior parte dos investimentos estrangeiros diretos reforçassem o caráter complementar da economia agroexportadora brasileira, sendo direcionados à agricultura, pecuária, extração mineral, serviços e transportes envolvidos nesse complexo, uma parte de acabou por se constituir numa forma de poupança interna, que contribuiu para acelerar o fraquíssimo nível de desenvolvimento das forças produtivas locais, que também se aproveitava da disponibilidade de força de trabalho barata dada pela manutenção da estrutura latifundiária da via colonial.

Simultaneamente, o próprio mercado para a produção se ampliava, na medida em que não só aumentavam as exportações brasileiras [...], mas também porque os efeitos de encadeamento geravam um embrião de indústria local, que inicialmente serviu para atender ao próprio setor exportador (tecidos grosseiros para vestir os trabalhadores rurais, sacaria de café, indústria de alimentos, utensílios agrícolas etc.) (ARRUDA, 2012, p. 134).

Os impostos de importação, ainda assim, eram bastante representativos, com seus quase 30% de participação na arrecadação tributária da União. Não houve um aperfeiçoamento do sistema tributário durante o período da primeira república, apesar da introdução de tributos importantes como o imposto geral sobre a renda e o imposto sobre vendas mercantis, de caráter mais moderno em termos de base de incidência geral, o sistema tributário continuou insuficiente e pouco articulado, a carga tributária manteve-se abaixo de 10% do PIB desde 1914 até 1930 (IBGE, 2007). É apenas a partir da década de 1930 que o sistema tributário começa a ter sua estrutura realmente alterada a partir das mudanças na estrutura econômica do país.

4.3. Industrialização e metamorfose da estrutura tributária

A crise e 1929-32 no polo imperialista teve efeitos nocivos para o setor agroexportador brasileiro, em especial aquele ligado ao café, que desde o início da República hegemonizava o comando do Estado brasileiro. A crise que teve como um dos seus aspectos a queda dos preços do café, das exportações, e, conseqüentemente, das importações, colocou em xeque a estruturação do comando da autocracia burguesa. Os produtores de algodão da Paraíba, pecuaristas do Sul, e uma nascente burguesia industrial, subordinada e sócia ao capital

estrangeiro, agricultores de Minas Gerais, uniram-se em torno do processo eleitoral de 1929, a partir da decisão de Júlio Prestes de indicar novamente um paulista ao poder. Com a acusação de fraude no processo eleitoral, conflagram um golpe em 1930, que empossa Getúlio Vargas no poder.

Essa mudança política foi um movimento importante na readequação do poder entre a classe dominante no poder, cuja instabilidade e resolução continuaria pela década de 1930, culminando no golpe de 1937 e na instauração do Estado Novo. Desde o começo do século tinham aumentado as revoltas, greves e explosões sociais, com eventos marcantes como a greve de 1917 e a fundação do Partido Comunista do Brasil. Era necessário às classes dominantes realizarem um novo arranjo de poder que continuasse a manter o caráter antipopular e elitista do Estado brasileiro, nem que fosse por meio de concessões pontuais ao trabalho.

Nóbrega (2014) destaca uma medida tributária logo no começo da primeira parte do governo Vargas que demonstra o funcionamento da conciliação entre o novo e o velho que marcaria o processo de modernização e industrialização hipertardia brasileira. Para financiar o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, criado em novembro de 1930, foi instituído, pelo Decreto nº 19.482/1930, um imposto de emergência sobre os vencimentos, gratificações, mensalidades ou salários de todos os funcionários da União, civis ou militares. O imposto era descontado em folha de pagamento de 0,5% a 2%, além das normais do imposto de renda de acordo com a faixa de remuneração. Tratou-se de financiar a política de emprego no setor privado com o tolhimento dos rendimentos dos trabalhadores do setor público.

O Estado agora passou a tentar atuar de maneira mais dirigista dado espaço aberto com a crise de 1929-32 para a industrialização por substituição de importações. Uma série de autarquias, institutos e agências descentralizadas foram criadas a partir da década de 1930, com o objetivo de auxiliar no papel regulador do Estado na economia brasileira. Para dar conta das novas demandas postas ao fundo público pela ampliação das atividades e investimentos do Estado, era necessário melhorar o sistema tributário, o que foi tentado na Constituição de 1934.

A Constituição de 1934 foi a primeira a dar competência tributária originária aos municípios, além de ter constitucionalizado o imposto de renda, foi um documento que avançou na modernização administrativa dos tributos, especialmente ao vedar a bitributação no caso de impostos concorrentes, prevalecendo, quando ocorresse, o tributo da União. O imposto sobre as exportações continuou na competência dos estados, porém foi limitado a 10%, de modo a fomentar as exportações. Isso fez com que crescesse a importância dos impostos sobre as vendas e consignações, concomitante ao crescimento do mercado interno estimulado pelo desenvolvimento industrial baseado na substituição de importações.

A Carta Magna de 1934 não teve vida longa. O documento veio como solução aos conflitos entre as frações da burguesia agroexportadora e industrial, que teve como evento crítico a Revolução Constitucionalista de 1932. Entretanto, não houve paz suficiente, e a contradição precisou ser solucionada como normalmente ocorre no Brasil, por meio de uma solução pelo topo e pelo reestabelecimento da autocracia em novos termos, no caso, o Estado Novo.

O bonapartismo, modo de existência da autocracia entre 1937 e 1945, foi o meio pelo qual a burguesia impôs uma determinada solução industrialista, garantindo ao mesmo tempo os interesses das principais frações dela, tanto aos trabalhadores quanto aos setores recalcitrantes de sua própria classe, nos marcos da conciliação pelo alto. O preço pago para garantir a real supremacia política do capital sobre o trabalho e por um novo ciclo de acumulação, que avança no caminho da industrialização, foi a continuidade dos obstáculos a esta, conquanto modernizados, e a renúncia ao exercício direto do poder político (COTRIM, 2019, p. 246-7).

Por meio desta concessão a Getúlio Vargas, a Constituição de 1937 o transformou na própria encarnação do poder político⁹⁹, tendo agora a autonomia para realizar as tarefas estatais necessárias à industrialização hipertardia do Brasil. No campo tributário, entretanto, a Constituição de 1937 não trouxe grandes novidades. Varsano (1996) identifica como mudanças a perda da competência privativa dos estados para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão e os municípios perderam a competência para tributar a renda das propriedades rurais. No **quadro 4** é possível visualizar como ficaram as competências tributárias a partir de 1937.

Quadro 4 – Competências tributárias segundo a Constituição de 1937

União	Estados	Municípios
Importação	Propriedade territorial, exceto a urbana	Imposto de licença
Consumo	Transmissão de propriedade <i>causa mortis</i>	Imposto predial e o territorial urbano
Renda	Transmissão de propriedade imóvel <i>inter vivos</i> , inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade	Impostos sobre diversões públicas

⁹⁹ “Com a Constituição de 1937 outorgada, com o estabelecimento dos contornos jurídicos do novo regime, Vargas dotou-se de poder constituinte, e transformou-se numa constituição viva, remendando-a a seu bel-prazer e de acordo com seus interesses” (OLIVEIRA, 2020, p. 48).

União	Estados	Municípios
Transferência de fundos para o exterior	Vendas e consignações	Taxas sobre serviços municipais
Sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal	Exportação, até o máximo de 10% <i>ad valorem</i>	
Nos Territórios, os que a Constituição atribui aos Estados	Indústrias e profissões	
	Atos emanados do seu governo e negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual	

Fonte: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Art. 20; art. 23 e art. 28. Elaboração própria.

A nova organização tributária, embora ainda insuficiente, adequou-se as mudanças requeridas pelas mudanças a partir do momento industrializante pelo qual passava o país. Oliveira (2020, p. 51) destaca como elemento simbólico e concreto do novo papel do Estado a criação do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes – IUCL pela lei constitucional nº 4 de 1940. Por um lado, vetava-se a cobrança realizada pelos estados sobre os mesmos produtos, e por outro, vinculou-se a parcela das receitas destinadas aos estados e municípios aos investimentos na área de transporte, alimentando o Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios. As da União eram de livre dispêndio. “Esse imposto representou, do ponto de vista tributário, a primeira vinculação de receitas introduzida no sistema para o financiamento de uma atividade específica e, no tocante às relações federativas, a criação do primeiro mecanismo de cooperação intergovernamental” (OLIVEIRA, 2020, p. 51).

A intervenção do Estado não se limitou à criação das indústrias de base e infraestrutura para a indústria, o sistema tributário também foi utilizado para reforço da moral da família nuclear burguesa. Nóbrega (2014) destaca a Lei de Proteção da Família, que, por meio do Decreto-lei nº 3.200, de 19 de abril de 1941, instituiu o que ficou conhecido como o “imposto de renda do solteiro”. De acordo com o decreto, pagariam um adicional de 15% os contribuintes do imposto de renda, solteiros ou viúvos sem filho, maiores de vinte e cinco anos, e um adicional de 10% os casados, também maiores de vinte e cinco anos, sem filho. A lei vigorou até 1964.

Tabela 37 – Estrutura tributária da União – 1932/1945 - % da arrecadação tributária federal.

Ano	Importação	Consumo	Circulação	Renda	Outros
1932	42,5	31,4	18,2	7,6	0,3
1933	47,3	28,7	16,3	6,8	0,9
1934	46,0	27,3	16,0	9,9	0,9
1935	47,5	27,2	16,3	8,2	0,8
1936	50,3	30,1	9,7	9,9	0,0
1937	50,8	28,9	10,2	10,1	0,0
1938	43,3	35,1	9,7	11,8	0,0
1939	38,8	38,8	10,2	12,2	0,0
1940	35,9	38,7	10,4	15,1	0,0
1941	33,9	38,0	10,8	17,2	0,0
1942	20,1	37,4	12,9	29,5	0,0
1943	14,1	36,8	13,7	35,4	0,0
1944	16,0	34,6	13,2	36,2	0,0
1945	14,5	40,0	12,2	33,2	0,1

Fonte: Anuários Estatísticos do IBGE 1935 a 1947.

Elaboração própria.

O imposto de importação, que ainda chegou a aumentar entre 1936 e 1937, caiu significativamente no período da Segunda Guerra Mundial, com a decorrente retração comercial. Entretanto, a guerra apenas acelerou um processo em marcha de acordo com a tendência de maior proeminência dos tributos internos. O imposto sobre o consumo tornou-se o principal imposto, mas próximo à proporção de arrecadação do imposto de renda, que chegou a superá-lo em 1944. A guerra acelerou o processo de transição de uma estrutura tributária típica de uma sociedade agroexportadora e pouco desenvolvida industrialmente para um tipo de estrutura tributária mais baseada na tributação das atividades econômicas internas. O imposto de renda que respondia por 7,6% da arrecadação federal em 1932 evoluiu para 33,2% em 1945.

Tabela 38 – Estrutura tributária dos estados – 1932-1945 - % da arrecadação tributária estadual.

Ano	Exportação	Indústria e profissões	Consumo	Transmissão de propriedade	Territorial	Predial	Vendas mercantis	Renda
1932	42,39	9,59	7,58	10,09	6,03	2,80	17,82	3,70
1933	31,60	10,03	7,21	9,04	9,93	1,65	26,23	4,31
1934	29,68	10,49	8,44	9,48	8,61	2,69	26,87	3,74
1935	33,63	12,20	7,73	11,96	9,67	3,38	17,84	3,59
1936	20,97	12,67	6,51	11,68	7,82	0,00	39,59	0,77
1937	20,01	11,73	11,43	11,26	6,95	0,00	38,38	0,23

1938	15,05	12,81	3,07	11,34	6,51	0,00	51,10	0,14
1939	12,39	11,85	1,75	11,26	6,45	0,00	54,08	2,22
Ano	Exportação	Indústria e Profissões	Selo	Territorial rural	Transmissão <i>causa mortis</i>	Transmissão <i>inter vivos</i>	Vendas e Consignação	Outros
1940	8,86	10,89	4,90	5,89	2,98	9,26	41,94	15,27
1941	8,59	9,94	4,59	5,33	3,19	9,96	44,46	13,96
1942	6,53	9,24	4,21	4,98	2,94	11,15	47,68	13,27
1943	5,49	8,02	2,97	4,87	2,92	13,63	50,08	12,03
1944	3,12	7,39	2,69	5,30	2,99	15,25	52,76	10,50
1945	2,69	7,14	2,33	4,80	2,85	15,17	53,83	11,19

Fonte: Anuários Estatísticos do Brasil. IBGE. 1936 a 1947.

Elaboração própria.

É possível observar dois movimentos importantes na arrecadação tributária dos estados durante as décadas de 1930 e 1940. Um é a redução da participação do imposto sobre a exportação, especialmente a partir da limitação de 10% da alíquota a partir da Constituição de 1934. Em 1932 esse imposto, que foi uma conquista dos estados na Constituição de 1891, era responsável por 42,39% das receitas tributárias dos estados. Em 1936, sua participação tinha sido reduzida pela metade, representando apenas 20,97%, continuando a cair depois. O segundo movimento relevante, e que se manteria a partir de então, foi o crescimento da relevância do imposto sobre as vendas na arrecadação tributária dos estados. Em 1932, esses respondiam por 17,82% da arrecadação tributária dos estados, e em 1945 já eram responsáveis por 53,83%. Tal metamorfose decorre do desenvolvimento por meio da industrialização pela substituição de importações, que contou com o Estado autocrático como ente necessário à realização das reformas que a burguesia incompleta brasileira era incapaz de fazer em um quadro de normalidade democrática.

Com o golpe de 1945, e a deposição de Getúlio Vargas, uma nova Constituição é promulgada em 1946. O novo texto não trouxe grandes alterações em relação ao de 1937 no campo tributário. Varsano (1996) destaca a intenção de se aumentar a dotação dos municípios, com a criação do imposto do selo municipal e a passagem do imposto de indústrias e profissões para sua esfera definitivamente, que até então era cobrado também pelos estados. Os municípios também passaram a participar de 10% da arrecadação do imposto de renda e de 30% do excesso sobre a arrecadação estadual no município, exceto do imposto de exportação.

[...] embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária, a Constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos. Este sistema foi, mais tarde, já no início da década de 60, reforçado pela Emenda Constitucional nº 5 que atribuiu aos municípios 10% da arrecadação do imposto de consumo e aumentou

de 10 para 15% a participação dos mesmos no IR. Esta Emenda também transferiu da órbita estadual para a municipal os impostos sobre a transmissão de propriedades inter vivos e sobre a propriedade territorial rural. Este último foi transferido para a competência da União pela Emenda Constitucional nº 10, cabendo a esta, entretanto, entregar o produto da arrecadação ao município de localização do imóvel tributado (VARSANO, 1996, p. 5-6).

A questão do financiamento do fundo público nas diferentes esferas foi a que mais tocou as mudanças no período de 1945 a 1965, devido a anterior fase de centralização. No campo das bases de incidência da tributação, as mudanças ocorreram a reboque das mudanças na base tributável a partir da aceleração do processo de industrialização. De acordo com Oliveira (2020), o processo de industrialização deslanchado de forma pouco intensiva e integrada inicialmente, ganha contornos mais articulados na década de 1950, especialmente durante o governo eleito de Getúlio Vargas e na implementação do Plano de Metas.

O Estado aumentou consideravelmente sua participação na economia, tanto na formação bruta de capital, quanto no consumo. Embora tenham ocorrido algumas mudanças, as alterações na legislação e na composição da carga tributária foram apenas caudatárias e insuficientes para sustentar o novo padrão de desenvolvimento, “[...] os gastos primários do governo consolidados foram, em média, no longo período de 1930 a 1960, superiores a 20% da carga tributária” (OLIVEIRA, 2020, p. 64). Também Saad Filho e Morais (2018) avaliam que o sistema tributário nunca foi suficientemente robusto para dar suporte ao novo nível de ativismo estatal durante esse período.

Tabela 39 – Evolução da estrutura tributária 1941 a 1964 - % da arrecadação dos impostos totais. Média anual.

Base	Esfera	Imposto	1941-45	1946-50	1951-55	1956-60	1961-64
Consumo	Federal	Importação	11,82	8,05	4,32	4,99	5,55
Consumo	Federal	Consumo	22,49	23,88	20,91	22,28	24,08
Consumo	Federal	Sêlo e afins	7,56	7,14	7,24	7,16	6,19
Consumo	Estadual	Vendas e Consignação	18,69	25,52	31,15	34,67	43,80
Consumo	Estadual	Exportação	2,00	1,47	0,95	0,58	0,56
Consumo	Estadual	Indústria e Profissões	3,14	1,10	0,36	0,22	0,00
Consumo	Estadual	Sêlo	1,27	0,72	0,93	0,81	0,58
Consumo	Municipal	Indústria e profissões	2,91	2,78	2,71	2,60	1,96
Consumo	Municipal	Licença	1,39	0,97	0,65	0,52	0,29
Propriedade	Estadual	Territorial rural	1,90	1,35	1,00	0,77	0,09
		Transmissão <i>causa</i>					
Propriedade	Estadual	<i>mortis</i>	1,12	0,97	0,89	0,68	0,35
Propriedade	Estadual	Transmissão <i>inter vivos</i>	4,89	4,11	3,80	2,51	0,41
Propriedade	Municipal	Territorial	0,24	0,46	0,58	0,52	0,29
Propriedade	Municipal	Predial	2,26	1,74	2,23	2,28	1,50

Base	Esfera	Imposto	1941-45	1946-50	1951-55	1956-60	1961-64
Renda	Federal	Renda	18,30	19,70	22,25	19,40	14,34

Fonte: Anuários estatísticos do Brasil 1941 a 1966. IBGE.

Elaboração própria.

Na **tabela 39** está demonstrada a evolução da estrutura tributária considerados apenas os impostos das três esferas políticas, portanto, desconsideradas taxas e contribuições, para a análise da evolução tributária no período pelas bases de incidência, as quais indicaram o caráter mais ou menos progressivo da estrutura tributária. O primeiro fato notável é que o período conclui a transição da estrutura tributária típica de uma economia primário-exportadora para a estrutura tributária típica de uma economia com um mercado interno desenvolvido, com a generalização das relações monetárias de produção e remuneração da força de trabalho. Isso evidencia-se na proporção reduzida que passam a representar na totalidade dos impostos arrecadados nas três esferas os impostos de importação e de exportação.

O imposto de renda também se consolida como um elemento fundamental na estrutura tributária brasileira, apesar de sua queda na participação no período de 1961 a 1964. Tal fato deve-se mais ao impressionante crescimento do imposto sobre vendas e consignações, o qual torna-se o principal imposto do país em termos de arrecadação, consideradas as três esferas. Os impostos sobre a propriedade também apresentam uma relevante redução estrutural de sua participação na arrecadação tributária do país. Portanto, apesar das modificações do período, a estrutura tributária manteve-se com uma matriz regressiva, baseada na tributação indireta. Isso está evidenciado na **tabela 40**.

Tabela 40 – evolução da estrutura tributária por base de incidência. Impostos. % da arrecadação total. Brasil. Média anual.

Período	Consumo	Renda	Propriedade
1941-45	71,27	18,30	10,41
1946-50	71,64	19,70	8,64
1951-55	69,23	22,25	8,50
1956-60	73,82	19,40	6,76
1961-64	83,10	14,34	2,65

Fonte: Anuários estatísticos do Brasil. 1941 a 1966. IBGE.

Elaboração própria.

Embora o período tenha sido marcado por conquistas importantes do trabalho, como a Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT de 1943 evidencia, não houve espaço para alterações estruturais no campo tributário que alterassem a correlação entre capital e trabalho, entre proprietários e não proprietários, entre as maiores e as menores rendas. Apesar do aumento da

relevância do imposto de renda em relação ao período histórico anterior ao processo de industrialização com forte aporte estatal, houve regressão da participação do imposto sobre a propriedade em termos relativos ao crescimento do imposto sobre a venda, e por conseguinte, do grupo de impostos que podem ser repassados e que, portanto, tendem a penalizar as menores rendas, especialmente as decorrentes do trabalho.

A evolução do sistema tributário continuou a se dar tendo por base o aspecto fiscal prioritariamente. Diferente do que ocorreu com os países capitalistas de desenvolvimento clássico, o Brasil, assim como a maior parte dos países da América Latina que passaram por algum processo de industrialização mais relevante, não viram a transformação da estrutura tributária que ocorreu naqueles países. O caráter retardado do seu desenvolvimento, combinado com a forma subordinada de sua inserção no mercado mundial e a aversão das elites locais a qualquer concessão popular, parecem ter influenciado na não alteração da relação entre tributos diretos e indiretos nos países capitalistas dependentes.

As divergências no núcleo da classe dominante não permitiram nem mesmo a criação do Código Tributário Nacional, que desde 1953 não avançou, e só encontraria resolução no novo período bonapartista a partir de 1964. Embora o período de 1946 a 1964 seja considerado democrático, era uma democracia bem restrita, com baixa participação popular¹⁰⁰, com suicídio de presidente, renúncia de outro, e que terminou quando a burguesia local, aliada ao imperialismo, decidiu que era hora de entregar o exercício direto do poder político novamente, tendo em vista o crescimento das tensões sociais e da crise que assolava o país a partir de 1961, tendo efeitos econômicos e políticos marcantes.

4.4. A base bonapartista do sistema tributário brasileiro contemporâneo

A partir de 1964 o Brasil vive mais um período bonapartista e Ianni (2019) identifica que o Estado foi posto a serviço do capital imperialista, com uma política assentada no arrocho salarial e na repressão dos trabalhadores, com a associação da burguesia local ao capital estrangeiro para lutar contra a classe trabalhadora local, ao contrário do que ocorreu nos países capitalistas centrais em sua acumulação primitiva, quando a burguesia se unia contra as burguesias estrangeiras. Exemplar da subsunção do planejamento a interesses e necessidade de acumulação é a política habitacional da ditadura, a qual combinou financeirização dos

¹⁰⁰ “O regime democrático, vigente desde 1945, permitia apenas uma restrita participação eleitoral (não votavam analfabetos, que somavam 40% da população, soldados e marinheiros) – por isso, o número de eleitores de pouco ultrapassou os 12,5 milhões, numa população total de 70.119.071 homens e mulheres” (NETTO, 2014, p. 25).

programas de habitação com o fim da estabilidade do assalariado por meio da criação do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), outra face da superexploração da força de trabalho.

Ao mesmo tempo que carregavam vultosos recursos financeiros para o BNH, acabavam com a estabilidade do assalariado no emprego, segundo as normas trabalhistas vigentes até 1964. A verdade é que o FGTS permitiu que a burguesia manipulasse ainda mais a seu favor os movimentos de exército industrial de reserva. Nem por isso, no entanto, resolveu-se o problema da habitação popular. Os recursos financeiros recolhidos por intermédio do FGTS ajudaram a financiar habitações para os grupos sociais de renda média e alta, em lugar de habitações para famílias de menor renda. Ao mesmo tempo, a atuação do BNH favoreceu o florescimento de negócios imobiliários, a realização de ambiciosos projetos de urbanização e a multiplicação de tecnocratas dedicados a estudos, planos, programas e projetos (IANNI, 2019, p. 47).

Por meio dessa combinação de instrumentos e reorientação do fundo público em relação ao mercado de trabalho, foi possível “[...] aumentar a expropriação direta e indireta das classes assalariadas” (IANNI, 2019, p. 47). Para Ianni (2019), a ditadura desenvolveu e aperfeiçoou o aparelho estatal, de modo a garantir a estabilidade social e política conveniente ao capital financeiro nacional e estrangeiro. O planejamento econômico se tornou uma ferramenta importante à disposição da grande burguesia.

As políticas de isenções de impostos, concessão de incentivos fiscais, créditos, avais e outras, além de favorecerem amplamente a concentração e a centralização do capital, também realizaram, na prática, uma larga transferência de recursos do poder estatal, isto é, da sociedade, para as classes dominantes (IANNI, 2019, p. 84).

O projeto bonapartista para a questão tributária não se manifestou apenas na transferência de recursos, por meio das políticas de isenções e incentivos, mas também no estabelecimento das bases institucionais e legais necessárias à racionalidade da exploração e acumulação e concentração em termos cada vez mais financeirizados. Neste processo, o atual Código Tributário Nacional – CTN foi uma materialização da reforma tributária de iniciada em 1965, a qual foi viabilizada a partir do golpe de 1964.

Somente a partir do movimento de 1964, no bojo do qual se redefinem as alianças políticas e se recompõem os distintos interesses das classes dominantes sob a hegemonia do capital multinacional – em aliança com o capital nacional a ele associado –, ao mesmo tempo que se alija do cenário político a classe trabalhadora, é que se criam espaços para a realização das reformas instrumentais, entre as quais a do sistema tributário (OLIVEIRA, 1995b, p. 15).

Ianni (1977) demonstra como a política governamental, desde Castello Branco, buscou modificar as condições dos mercados de capital e de força de trabalho. “Isto é, reformulou as relações de produção, segundo exigências da reprodução capitalista e da expansão do setor

privado” (IANNI, 1977, p. 233). O golpe foi uma reação articulada entre o capital atrofado interno e o grande capital imperialista, contra uma suposta ameaça comunista à manutenção da estrutura subordinada e dependente da economia brasileira.

Netto (2014) destaca o papel que a dinâmica interna das lutas de classes no Brasil propiciou para a escalada até o golpe de 1º de abril. Destaca o papel do grande capital nativo e estrangeiro, associados aos latifundiários, os quais arrastaram política e ideologicamente segmentos expressivos da pequena burguesia urbana para o seu campo. O contexto da guerra fria e o patrocínio imperialista, em especial estadunidense, de movimentos de contrarrevolução preventiva em escala mundial foi uma das tônicas daquele período histórico. O interesse imperialista consistia na adequação dos padrões de desenvolvimento nacionais a uma nova dinâmica capitalista marcada por uma acentuada internacionalização do capital, além de combater tendências políticas e alternativas que poderiam conduzir a vias socialistas. Para Bresser-Pereira (2014), formou-se um pacto autoritário-modernizante, um pacto desenvolvimentista, mas que excluía os trabalhadores e as esquerdas. O autor dá destaque ao chamado “tripé modernizante”, formado por burguesia, tecnoburocracia e interesses estrangeiros.

Martins (1977) considera que ocorreu uma substituição da coalizção nacional-populista por uma coalizção internacional-modernizadora, destacando o processo de ocupação do mercado interno pelo capital estrangeiro. A coalizção nacional-populista demandava a implementaço das reformas de base e certa acentuaço da pauta anti-imperialista, o que ia de encontro às necessidades de mudanças na estrutura produtiva e no sistema financeiro mais adequadas à internacionalizaço do capital. A burguesia interna era diferenciada e mal integrada, dados os defeitos congênitos do modelo de industrializaço por substituiço de importaço adotado no Brasil. Para evitar um rompimento interno, buscou-se um pacto de poder que preservasse o mínimo denominador comum dos interesses burgueses, qual seja, a propriedade privada dos meios de produço. Pela velha via de conciliaço pelo alto, foi adotada a soluço bonapartista¹⁰¹, na qual a burguesia como classe abdicou do exercíco direto do poder político para a proteço dos seus interesses contra qualquer participaço popular.

As massas populares tinham que ser excluídas do jogo do poder dada a impossibilidade de se constituir, entre os grupos dominantes, uma coalizção capaz de dirigir as classes trabalhadoras. [...] Onde isso não é possível, não há hegemonia burguesa; e onde não há hegemonia burguesa tem que haver ditadura aberta de classe.

¹⁰¹ Marx (2011a) cunhou por bonapartismo o processo ocorrido na França pós-1848 em que a burguesia abdicou de sua participaço política direta para que Bonaparte, o sobrinho, garantisse a segurança de seus negócios. Para Chasin (2000), o bonapartismo é o braço armado da autocracia burguesa no Brasil.

Caso contrário, não há nada que garanta a reprodução estável da ordem social existente (MARTINS, 1977, pp. 214-5).

A ditadura surgiu, portanto, como solução possível para o problema da reprodução do sistema de classes brasileiro naquele momento. As correntes militares e tecnoburocráticas foram utilitárias para a conformação da elite governamental contrarrevolucionária, dado seu caráter equidistante entre as diferentes frações burguesas, transformando-se em um partido político *ad hoc* da coalização internacional-modernizadora (MARTINS, 1977). Florestan Fernandes (2009) associa o processo que leva à militarização e à ditadura à incapacidade dos países latino-americanos de impedir sua incorporação dependente ao espaço econômico e político das nações capitalistas hegemônicas. Esse processo é determinado por um imperialismo total, no qual a dominação externa é organizada a partir de dentro e em todos os níveis da ordem social, demandando-se as alterações estruturais e institucionais que favoreçam a internacionalização. Vimos no capítulo 3, que as observações são válidas, e como processos semelhantes ocorreram especialmente na Argentina e no Chile.

O governo Castello Branco combinou esforços e ideias de militares tecnoburocráticos e a tecnoburocracia civil, especialmente na esfera econômica. O Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG) para o período de 1964-66 tinha como objetivos a aceleração do desenvolvimento econômico e a estabilização monetária. A prioridade foi quase inteira ao combate da inflação, mesmo ao custo do desenvolvimento, bem como a realização de reformas e criação de instituições para a formação de um sistema bancário e de um sistema tributário mais alinhados às práticas internacionais, de modo a privilegiar o investimento privado, especialmente estrangeiro.

A reforma de 1966 tem como antecedentes: a) a lei nº 4.425, de 8 de outubro de 1964, que criou o imposto único sobre minerais – IUM, de competência federal; b) a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, a qual estabeleceu os princípios, limitações e diretrizes para a reforma tributária. O artigo 5º da EC nº 18/1965 determinava que os impostos componentes do sistema tributário nacional seriam exclusivamente os que constassem na Emenda, com as competências e limitações nela previstas. O objetivo era eliminar a competência residual outorgada pela Constituição de 1946, que dava às três esferas a possibilidade de criar figuras tributárias, desde que não concorrentes. De acordo com Oliveira (1981), isso acabava por afetar a racionalidade do sistema tributário e o norteamento do processo de acumulação, uma vez que os Estados recorriam a este expediente toda vez que suas contas não fechavam. O único problema foi que a Emenda vedou a competência residual até mesmo para União, o que foi corrigido na Constituição de 1967.

A reforma tributária de 1966 tinha como objetivos expressos a 1) expansão da carga tributária, 2) a atenuação das desigualdades pessoais e regionais de renda, e 3) a modernização do sistema tributário. Oliveira (1995b) ainda acrescenta um quarto objetivo que, embora negado, fora efetivado, que era a centralização da política econômica e tributária na órbita federal.

A consecução desses objetivos impunha, por sua vez, as seguintes medidas:

- a) transferir para a União a competência da cobrança da maioria dos tributos, o que favoreceria sua manipulação conforme os desideratos e as metas estabelecidas pelo Governo Central;
- b) racionalizar o sistema tributário, aprimorar a arrecadação e generalizar a incidência de alguns impostos;
- c) centralizar nas mãos da União as decisões sobre as aplicações dos recursos estaduais e municipais, de forma a compatibilizá-los com os objetivos da acumulação (OLIVEIRA, 1981, p. 45).

De acordo com Varsano (1996), o novo sistema tributário implantado paulatinamente entre 1964 e 1966, deu prioridade à reabilitação das finanças federais e ao atendimento dos pedidos de alívio tributário dos setores empresariais que constituíam a base política de sustentação do regime ditatorial. Com a reforma o frágil federalismo fiscal existente dava lugar à maior preponderância do governo federal na condução do processo de acumulação. A expansão da carga tributária era necessária para aumentar a captação de recursos de forma não inflacionária. O PAEG havia identificado o déficit público como uma das principais causas da inflação, ao mesmo tempo em que se percebia necessário a manutenção das funções do Estado na economia, afinal, em 1964, o Estado era responsável por 25% da formação bruta de capital fixo (FBCF) do país (OLIVEIRA, 1995b). Tal expansão, segundo Oliveira (1995b), era necessária para reparar uma defasagem que ocorria desde o período do Plano de Metas¹⁰², o qual aumentou a participação do Estado na economia sem promover alterações no quadro instrumental.

O Estado, dessa maneira, não somente viu exacerbada sua intervenção na economia, como passava ele próprio a arbitrar o processo de crescimento. Como o instrumental de política econômica a sua disposição se revelava inadequado, sua reforma se apresentou inadiável. Assim, no campo fiscal, a Reforma Tributária apenas veio se amoldar às novas contingências do sistema (OLIVEIRA, 1981, p. 44).

¹⁰² De acordo com Oliveira (1981), o Plano de Metas, instaurado em 1956, tinha por objetivo básico a montagem dos estágios superiores da pirâmide industrial e do capital social básico requerido por esta estrutura. Na ausência de mecanismos de financiamento internos, a solução adotada foi a atração de capital estrangeiro, por meio de favores e estímulos fiscais, e do financiamento inflacionário. Quando esse caminho ficou saturado, o sistema tributário tornou-se insuficiente para a carga fiscal exigida pelo processo de acumulação em vigência.

O primeiro objetivo, de expansão da carga tributária, foi atingido, a carga tributária bruta que atingira o percentual de 18% do PIB em 1963, chegaria a uma média de 25,2% entre 1973/75. Entre as medidas que contribuíram para essa expansão, Oliveira (1995b) destaca a modernização do sistema tributário; o aprimoramento da máquina arrecadadora e fiscalizadora; a generalização do IR em 1968; a elevação das alíquotas de quase todos os impostos, em especial o IPI, o IR e o imposto sobre a circulação de mercadorias – ICM.

O segundo objetivo da reforma de 1966, a redução das desigualdades, entretanto, não foi motivo de real preocupação, a equidade ficou em segundo plano. Embora tenha sido criado espaço para maior relevância do imposto de renda, a tributação indireta foi fortemente levada.

Isso não deve surpreender porque antes de questão meramente técnica, a distribuição do ônus tributário é, antes de tudo, questão política, e os gestores da política econômica, representantes das classes dominantes e de suas frações que deram o respaldo político e econômico para o golpe de 64 e se apoderaram do aparelho do Estado, estavam, àquela altura, muito mais preocupados em estimular a poupança interna e a acumulação de capital, do que em promover maior justiça social, mesmo porque a classe trabalhadora, alijada do cenário político, pouca ou nenhuma resistência possuía para se opor às suas pretensões (OLIVEIRA, 1995b, p. 23).

A questão da equidade teria sido, portanto, apenas utilizada para dar tonalidade social à reforma de 1966, sem nunca ser motivo de real preocupação dos gestores da política econômica e de seus executores.

[...] o objetivo fundamental do sistema tributário foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada – e, portanto, os detentores da riqueza – a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade (VARSAÑO, 1996, p. 9).

A questão da acumulação do capital era o grande centro no qual girou a reforma, e seria uma das razões da mutilação do sistema nos anos seguintes. Segundo Oliveira (2006), como o crescimento apoiar-se-ia no dinamismo da indústria de bens de consumo duráveis, excluindo a maioria da população brasileira, o sistema tributário tornar-se-ia um instrumento de concentração dinâmica da renda, colocando o peso fiscal sobre os ombros dos mais fracos, conforme a pouca expressão na arrecadação dos impostos sobre a renda e o patrimônio enquanto os impostos indiretos mantiveram sua participação.

O terceiro objetivo, a modernização do sistema, foi fundamental para atingimento do primeiro. A nova estrutura definiu com melhor precisão os impostos a partir de sua base

econômica, depurando do sistema figuras dúbias que integravam o campo de competência das três esferas administrativas. Os impostos indiretos deixaram de incidir sobre cada transação para incidir sobre o valor agregado, uma forma mais compatível com uma estrutura industrial integrada. Impostos com incidência em cascata, como o IVC e o Imposto de Consumo, os quais eram contrários aos princípios da neutralidade e da competitividade, foram substituídos por impostos sobre o valor agregado, como o ICM e o IPI.

A centralização desejada pela reforma foi conquistada com a atribuição à União de tributos importantes para os objetivos da política econômica que se encontravam sob a competência das outras esferas. Destaque-se a alteração da competência para instituição do imposto sobre exportações, o qual passou dos estados para a União. Como o novo modelo de desenvolvimento desejado tinha como um dos pilares o aumento das exportações, tratou-se de uma medida essencial.

De acordo com Oliveira (1995b), o idealismo liberal do governo Castello Branco não sobreviveu à recessão de 1965 e 1966, e o governo bonapartista voltou a adotar uma agenda mais intervencionista. Empresários industriais que estavam excluídos de decisões governamentais voltam a participar a partir do governo Costa e Silva, a substituição de importações é retomada visando a indústria de bens de capital e de insumos básicos, mas não apenas para a alimentação do mercado interno, a exportação de bens manufaturados passa a ser perseguida.

Incentivos fiscais passaram a ser uma das principais molas propulsoras do objetivo de desenvolvimento e acumulação a partir de 1967, quando Delfim Netto passa a comandar o Ministério da Fazenda, o que mutilaria gradativamente o ideal de ajuste das contas públicas esperado com a Reforma de 1966. Foi a política de incentivos que estimulou as exportações de manufaturas, com a isenção do ICM e do IPI a partir de 1967. Oliveira (1995b) pondera que se por um lado os incentivos contribuíram para diversificar a pauta de exportação, por outro, atingiram tal dimensão que, em alguns casos, eles corresponderiam a cerca de 50% do preço do produto, o que representou uma drenagem significativa de recursos estatais. Também foram realizados incentivos fiscais para aplicações financeiras, com o objetivo de viabilizar mecanismos de financiamento, em especial a garantia de linhas de crédito para o financiamento do consumo de bens duráveis.

Para tanto, estabeleceu-se um elenco ainda mais expressivo de incentivos fiscais para pessoas físicas e jurídicas para as aplicações realizadas numa lista interminável de títulos financeiros, que constituíam os instrumentos mediante os quais as instituições captavam recursos do público. Assim, além do abatimento da renda bruta, total em alguns casos, para o cálculo do Imposto de Renda devido, das inversões realizadas em

letras imobiliárias, letras hipotecárias, ações nominativas de empresas de capital aberto, subscrição de ações do Norte e do Nordeste, ORTNs e títulos da dívida pública estadual e municipal, somavam-se, a partir de 1967, os benefícios do Decreto Lei 157 e, mais tarde, os das Cadernetas de Poupança (OLIVEIRA, 1995b, p. 26).

De acordo com o Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, os contribuintes do imposto de renda poderiam abater do seu débito tributário os recursos que aplicassem em instituições financeiras como bancos de investimento, sociedades de crédito, financiamento e investimento e sociedades corretoras, as quais aplicariam na compra de ações e debêntures. Dois aspectos são destacáveis: 1) a facilitação e estímulo direto do Estado à financeirização e 2) o caráter regressivo e classista do projeto, uma vez que essa isenção reduz a tributação para a parcela privilegiada da sociedade que tem disponibilidade de poupança e que contribui ao imposto de renda. O Decreto nº 157/1967 permitia a intensificação de um circuito onde um recurso que iria para o fundo público seja direcionado diretamente à esfera das finanças e do capital fictício. Antes deste Decreto, a Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, já havia reconfigurado o imposto de renda para o processo de acumulação ao permitir a exclusão da tributação na fonte dos rendimentos de ações das sociedades anônimas de capital aberto, nominativas ou ao portador. A redução de alíquota era de 25% para quem não se identificasse, e de 40% para quem se identificasse. A lei também permitia, para as pessoas físicas, o abatimento da renda líquida tributável pelo imposto de renda de determinada parcela dos rendimentos recebidos a partir de dividendos, bonificações e juros de títulos da dívida pública federal, estadual e municipal.

O Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, foi mais uma forma de instrumentalizar o sistema tributário para incentivar o mercado de capitais. Neste sentido, isentou da incidência de imposto de renda os aumentos de capital efetuados em decorrência da conversão de debêntures em ações. Além disso, o imposto de renda sobre bonificações em dinheiro e dividendos de ações ao portador, quando este não se identificasse, passaram a ser tributados na fonte à alíquota de 15% para as ações de sociedades anônimas de capital aberto, enquanto para as ações das demais sociedades anônimas passaram a ser de 15%. O desconto na fonte não ocorria quando o beneficiário fosse identificado.

O Decreto-lei nº 403, de 30 de dezembro de 1968, estabeleceu alíquotas variáveis do imposto de renda sobre os rendimentos por títulos de renda fixa, de 10% a 4%, de acordo com o prazo de resgate.

Os incentivos à classe capitalista e às camadas mais altas da sociedade eram a tônica, e o Estado sobressaía-se como um verdadeiro intermediário na

distribuição de uma parcela significativa do excedente, recolhendo-o da sociedade como um todo e repassando-o aos setores tidos como importantes para a acumulação de capital (OLIVEIRA, 1981, p. 70).

Essa constatação é importante para demonstrar que mesmo um tributo direto pode ser utilizado de maneira regressiva e estimular a manutenção ou acentuação de situações de desigualdade em favor das classes dominantes. De acordo com Oliveira (1995b), essas medidas resultaram numa expansão dos haveres não monetários na economia brasileira, a relação ativos financeiros/PIB evoluiu de 25,1% em 1964 para 46,2% em 1975.

Com o objetivo de incentivar a formação de capital da economia, também dados muitos incentivos fiscais a empresas, como:

[...] isenções e abatimentos para efeito do cálculo do imposto de renda dos aumentos de capital realizados com recursos provenientes de reservas ou lucros em suspenso; instituição, em 1967, de depreciação acelerada dos investimentos realizados no país de bens de produção novos; dedução do lucro tributável da importância correspondente à manutenção do capital de giro a partir de 1969; isenção do imposto de importações de bens de capital necessários para alimentar o processo produtivo etc.”. (OLIVEIRA, 1995b, pp. 26-7).

Segundo Oliveira (1995b), esses estímulos chegariam a atingir a proporção de 40% das receitas tributárias, em anos como o de 1975. Essa expansão dos incentivos fiscais aliadas a outras medidas foram instrumentos utilizados pelo governo para estimular o período que ficou conhecido como “milagre econômico”. Entre 1967 e 1973, economia cresceu a uma taxa anual de 11,3% e a indústria a uma taxa de 12,7% ao ano, onde o papel do financiamento direto e indireto do Estado foi fundamental. A associação dependente ao capital internacional também foi francamente promovida, o Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, por exemplo permitia a redução ou restituição do imposto de renda incidente sobre transferências para o exterior, a título de "royalties", assistência técnica, e juros de empréstimos. O mesmo Decreto-lei também permite às empresas exportadoras imputar ao custo, para fins do IR, os gastos que no exterior efetuarem com a promoção e propaganda de seus produtos, com a participação em feiras, exposições e certames semelhantes, com a manutenção de filiais, de escritórios e de depósitos ou congêneres. Dentre outras medidas de estímulo fiscal, Oliveira (1981) destaca os incentivos concedidos ao capital com o objetivo aparente de reduzir as disparidades regionais; a adoção da depreciação acelerada para fins de cálculo do imposto de renda; a isenção do II e do IPI sobre a importação de bens de capital e a expansão dos incentivos do IPI para um número cada vez maior de ramos.

Além dos estímulos fiscais, a expansão realizou-se tendo por base a concentração de renda classe média para cima, com o objetivo de aumento de consumo de bens relativamente de luxo, como automóveis, isso era verificado pelo fato de que o salário médio crescia ao mesmo tempo em que o salário-mínimo caía, portanto, ocorria uma redistribuição de renda em favor daqueles que recebiam maiores salários.

Do ponto de vista das desigualdades sociais, o sistema tributário apenas confirmou o caráter excludente e concentracionista do modelo de crescimento. Nenhuma medida que contribuísse para reduzir sua regressividade pode ser apontada no cipoal de Decretos Leis que inundaram o sistema neste período, à exceção do tímido estímulo concedido a Programas de Educação aprovados pelo Mobral, e à determinação de aplicações provenientes dos Impostos Únicos sobre Mineração arrecadados pelos estados nos setores de educação, saúde, e assistência social (OLIVEIRA, 1981, p. 103).

A comunhão entre a tecnocracia pública civil e militar e a burguesia industrial também orientou o Estado a controlar parcela substancial da economia brasileira por meio das empresas estatais; a planejar grandes investimentos em infraestrutura e indústria de base; e a estabelecer política fiscal, monetária, cambial e salarial, controlando os principais preços macroeconômicos. Tratava-se de um projeto de desenvolvimento tutelado pelo Estado e assentado sobre os pilares da exclusão social e da concentração de renda. O Estado, por meio de suas empresas e de participações, produzia energia elétrica, transportes, aço, petróleo e comunicações, além de criar demanda para a indústria de bens de capital. Esta era privada, assim como a indústria de transformação, a qual tinha como setor estratégico a indústria automobilística. Assim, manifestava-se a coalizção de tecnoburocracia pública, empresários industriais e empresas multinacionais. Outro fator fundamental para a empreitada, era o arrocho salarial promovido sobre os trabalhadores, em especial os de chão de fábrica, o que era facilitado pelo aparelho repressor sobre sindicatos e oposições ao regime. A partir de 1973, com a disponibilidade de eurodólares para empréstimos gerada pelo choque de petróleo, a estratégia do governo passou a ser utilizar a poupança externa para financiar o desenvolvimento, tendo em vista a deterioração fiscal gerada, em boa parte, pela política de incentivos. Isso levou a um crescimento exponencial da dívida externa no período de 1974 a 1981, o qual foi acompanhando por uma queda da taxa de crescimento da economia para 5,4% ao ano. A dívida externa saltou do patamar de 13,9 bilhões de dólares em 1973 para 71,8 bilhões em 1981. Essa situação foi agravada pelo segundo choque do petróleo, em 1979, quando relações de troca são deterioradas, com uma inversão do balanço de pagamentos e elevação das taxas de juros a partir dos Estados Unidos. Os empréstimos tomados pelo Brasil estavam indexados à taxa de juros internacional,

que subiu de forma expressiva, o que levou o país a ir além de uma crise de insolvência, mas a uma crise de solvência de consequências graves para a economia nacional (BRESSER-PEREIRA, 2014). A política econômica da ditadura bonapartista consistia:

[...] numa forma de acumulação capitalista subordinada ao capital estrangeiro, em que a produção é direcionada para dois polos principais. De um lado, intensifica-se a produção dos bens de consumo duráveis (automóveis, eletroeletrônicos e correlatos); para seu consumo é estruturado, internamente, um mercado privilegiado e reduzido. É o pacto com o segmento alto das camadas médias. Paralela e combinadamente, é desencadeado um esforço exportador. Para que tal mecânica funcione, nas condições de um país subordinado ao capital estrangeiro, são necessários o concurso dos dinheiros internacionais e a aplicação do arrocho salarial sobre a grande massa dos trabalhadores. O primeiro aparece sob a forma de investimentos diretos e muito especialmente de empréstimos. O arrocho preserva a existência da mão-de-obra barata e faculta a produção de bens, ditos competitivos, para o mercado internacional (CHASIN, 2000a, p. 85).

Tratou-se de, portanto, de um projeto classista e excludente combinado a uma inserção subalterna na economia mundial, apesar dos últimos esforços desenvolvimentistas terem sido realizados neste período, a relação de dependência não foi combatida, até mesmo pelo próprio caráter associado/subordinado dos governos bonapartista e da burguesia interna ao imperialismo. O instrumento tributário agiu como uma poderosa ferramenta de acumulação, deixando em último lugar qualquer preocupação com a questão da desigualdade social ou com a formação de um mercado interno mais equilibrado. De acordo com Oliveira (1995b), os incentivos fiscais atingiram o significativo volume de 3,5% do PIB em 1975. Ao renunciar a tantos recursos, o governo federal faria uso do seu poder cada vez mais autoritário e centralizado para adotar medidas a cobrir seus custos em prejuízo das finanças de estados e municípios. Houve redução dos recursos destinados ao Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPEM) e redução da participação destes nas receitas do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes (IUCL). A orientação política para a formação do complexo manufatureiro exportador também foi realizada em prejuízo das finanças dos entes federativos inferiores, com o significativo uso da isenção do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) concedida às exportações. Esse processo ajudou a deteriorar as finanças das esferas inferiores da federação, o que levou ao seu endividamento.

Dado o caráter autoritário do regime ditatorial, o orçamento não necessitava da obtenção de consenso pelo Executivo, uma vez que este contava com o domínio do seu partido no Congresso¹⁰³. Assim, a política econômica e tributária de caráter excludente e voltada a

¹⁰³ “O Brasil, no período compreendido entre 1964-1984, quando vigorou o Estado burocrático-autoritário, constitui um exemplo conspícuo de ocorrência de uma completa desfiguração do processo orçamentário. Seus

acumulação era aprovada sem grandes sobressaltos. A centralização do poder favoreceu a aliança formada entre tecnoburocracia pública, o capital multinacional e a burguesia local a ele associada. O instrumento tributário foi colocado à serviço do sistema de acumulação, e sua acentuada regressividade não foi questionada, bem como foi ausente qualquer preocupação redistributiva. Entretanto, Oliveira (1995b) demonstra que o excesso de liberdade legislativa para a coalização no poder levou a um excesso de incentivos fiscais, os quais chegaria a tornar o próprio risco empresarial uma ficção, além da já comentada deterioração da saúde financeira nos três níveis federativos.

A desaceleração da economia a partir de 1974, combinada com a aceleração do processo inflacionário, conduziria a uma grave crise nas finanças públicas. Foi realizado um ajustamento recessivo entre 1980 e 1983, parcialmente monitorado pelo FMI, o que agravou a situação das contas governamentais com a corrosão de suas fontes de receitas. Em 1981, a taxa de crescimento do PIB foi negativa, os níveis de emprego industrial caíram 10,3% e a produção industrial reduziu em 9,9%, o governo entraria numa espiral de corte de gastos e redução de receitas tributárias, dados os efeitos negativos sobre as fontes de arrecadação. Para tentar reverter o quadro, o regime agonizante fazia uso indiscriminado do aumento de tributos para tentar viabilizar as metas com o FMI, o que aumentou a resistência social à política econômica, até mesmo de setores empresariais que antes endossavam o regime ditatorial. Essa tensão e o enfraquecimento do governo federal evidenciou-se na relação com o Congresso Nacional, quando decretos-leis que antes eram referendados sem maiores dificuldades passaram a ser rejeitados. Ficou claro que as autoridades econômicas do governo não tinham mais a mesma liberdade de decisão. Em eleições diretas, foram eleitos 10 governadores e centenas de prefeitos da oposição, o que expressou a mudança do quadro político para a ditadura.

No campo tributário, o enfraquecimento político do Executivo federal foi manifesto, em especial, na aprovação da Emenda Constitucional nº 23, 1º de dezembro de 1983, ou Emenda Passos Porto, a qual elevou a taxa do FPE para 14% e a taxa do FPM para 16%, configurando-se em uma pequena reforma do sistema tributário com o objetivo de fortalecer as finanças estaduais e municipais. A desconcentração de recursos fiscais e a defesa do federalismo fiscal passaria a ser uma pletera de anseios reformistas contra o centralismo que foi sendo intensificado no período bonapartista. Outra derrota do governo foi a aprovação da Emenda

principais princípios foram violados e/ou obscurecidos, como os da unicidade, da transparência e do equilíbrio, e o orçamento transformado em instrumento funcional para os novos donos do poder viabilizar seus planos e projetos, descaracterizando-o enquanto instrumento de controle do Estado, da gestão de suas contas e de planejamento” (OLIVEIRA, 2009, p. 97).

Constitucional nº 24, também em 1º de dezembro de 1983, a qual estabelecia patamares mínimos de aplicação de recursos orçamentários da União, estados e municípios em Educação. Isso reduziu a disponibilidade de recursos para o governo cobrir seus déficits e cumprir suas metas fiscais, bem como era uma medida que apontava para uma redução da regressividade e um direcionamento do gasto fiscal para a questão de justiça social, o que não era preocupação da ditadura e sinaliza a força de movimentos sociais e da organização dos trabalhadores que ganhava força nos anos 1980.

4.5. Constituinte, Constituição e Continuidade.

A Constituição de 1988 marcou um dos pontos mais altos das raras conquistas institucionais obtidas pela classe trabalhadora e setores populares em toda a história do Brasil. Mota (2015) destaca a ação política dos trabalhadores ao longo da década, os quais, por meio de partidos políticos, sindicatos e de movimentos sociais urbanos e rurais posicionaram-se, enquanto classe, diante das classes dominantes e das instituições estatais, buscando a socialização da produção social e do poder político.

Esse movimento operário e popular novo era um ingrediente político decisivo da história recente do país, que ultrapassou o controle das elites. Sua presença e sua ação interferiram na agenda política ao longo dos anos 1980 e pautaram alguns eixos da Constituição, a exemplo de: reafirmação das liberdades democráticas; impugnação da desigualdade descomunal e afirmação dos direitos sociais; reafirmação de uma vontade nacional e da soberania, com rejeição das ingerências do FMI; direitos trabalhistas; e reforma agrária” (BEHRING; BOSCHETTI, 2011, p. 141).

O acúmulo de lutas políticas, sociais e econômicas, que deram fim ao nefasto regime ditatorial encerrado em 1985, foi novamente manifesto na nova carta política que colocou as bases legais e institucionais que deveriam dar um sentido ao Estado brasileiro, em especial pela ampliação de direitos de cidadania, com a criação de instrumentos para sua efetivação, como o mandado de injução, por exemplo. Após duas décadas de repressão, violência e ilegalidades cometidas pelo Estado brasileiro, toda a parte relativa à defesa de direitos civis foi reforçada, bem como a separação de poderes, com o poder judiciário e o ministério público ganhando autonomia inédita na história do país.

Direitos sociais e do trabalho também foram ampliados, com algumas conquistas históricas da classe trabalhadora sendo positivadas no capítulo II do título II do texto constitucional. A proteção social foi ampliada, com o estabelecimento de um sistema de seguridade social organizado para integrar ações destinadas a garantir os direitos relativos à

saúde, à previdência e à assistência social. Entretanto, a sua efetivação foi limitada desde a promulgação da Constituição. De acordo com Salvador (2010), a previdência social tem apresentado padrão restritivo e básico, dado que a maior parte da população economicamente ativa do país não tem proteção social, os gastos públicos em saúde são insuficientes ao estabelecimento de um sistema público e universal, e a assistência social tem encaminhado seus recursos para a focalização dos gastos em detrimento da universalidade do direito. Há, portanto, problemas na articulação entre as garantias constitucionais e nos seus mecanismos de financiamento, logo, coloca-se a questão tributária como fundamental. É necessário investigar as razões da Constituição Federal ter sido tão avançada em alguns pontos e não ter tocado nos fundamentos da estrutura tributária positivada e consolidada ao longo da ditadura.

Apesar da Constituição Federal de 1988 ter avançado em diversos temas de interesse de trabalhadores e dos mais pobres, especialmente no que tange aos direitos sociais, tanto na sua garantia e provimento pelo Estado, quanto no seu financiamento de parte destes direitos por meio de fontes exclusivas¹⁰⁴, embora não efetivadas conforme aponta Salvador (2010), não houve abertura de participação democrática no campo da política econômica e monetária. Assim, o grande capital nacional e estrangeiro, manteve resguardado seu poder político, e os objetivos dos planos do primeiro governo eleito na vigência da nova Constituição foram a busca de uma solidez para garantir a acumulação capitalista e o rolamento da dívida externa.

Houve uma contradição histórica do momento de promulgação de uma Constituição com fortes raízes socialdemocratas e grandes conquistas manifestas na garantia de direitos fundamentais e sociais e o momento econômico do país e do mundo, especialmente dado o modo como o país se inseria no mercado mundial. Tal contradição começa a se manifestar nas restrições liberais nos debates da Constituinte e na forma como sua implementação se deu nos anos seguintes.

Ao mesmo tempo, conforme Fandiño e Kernetzky (2019) constataram, já havia raízes não progressivas no modelo de financiamento das políticas públicas com as quais o Estado agora se comprometia a realizar.

Se a Constituição elaborada pelo parlamento com poderes constituintes acolheu direitos políticos próprios do Estado de Direito Democrático e inclusive avançou no campo dos direitos sociais, ela, na decisiva instância do ordenamento econômico, consagrou uma formatação profundamente conservadora. Através do Centrão, as classes possuidoras ganharam a hegemonia, puderam neutralizar os impactos das lutas conduzidas pelos trabalhadores e assegurar, durante e após a transição (assinalada pela

¹⁰⁴ O arranjo do financiamento das políticas sociais é comporta fontes exclusivas para o financiamento do Orçamento da Seguridade Social, na esfera federal, e gastos mínimos obrigatórios com Saúde e Educação para todos os entes da federação.

promulgação da nova Constituição, em 5 de outubro de 1988), uma ordem constitucional que consagrava a sua renovada dominação (NETTO, 2014, p. 262).

Chasin (2000) considera que a democratização teria sido uma recomposição política na forma da autocracia burguesa institucionalizada. O autor considera, por exemplo, que as medidas provisórias seriam uma forma de reinstituição informal da figura do decreto-lei¹⁰⁵, o que caracteriza o autocratismo burguês que marca a forma como se desenrola a luta de classes no Brasil.

O marco constitucional de 1988 tem sido objeto de discussão quanto ao seu papel na promoção de um sistema tributário mais ou menos regressivo. Fandiño e Kerstenetzky (2019) identificam que a atual configuração regressiva do sistema tributário brasileiro encontrar-se-ia já na Constituição Federal de 1988, enquanto continuidade do processo estabelecido em 1965 e 1966. Embora a Constituição Cidadã tenha promovido direitos sociais e vinculado gastos sociais a importantes rubricas, não houve o estabelecimento de uma tributação progressiva correspondente, o que configuraria o paradoxo constitucional brasileiro quanto à questão fiscal. A Constituição, segundo os autores, criou mecanismos e formas de arrecadação que gradativamente viriam a comprometer a equidade do sistema tributário. E a partir dessa base, com as contrarreformas que ocorreriam no período imediatamente posterior, foi formulado um sistema com baixo grau de progressividade no principal imposto, o imposto de renda, e uma carga tributária que se apoia em tributos indiretos.

Em que pese a não universalização efetiva dos serviços públicos sociais, o gasto público social, como percentual do PIB, dobrou nos vinte anos seguintes à Constituição, principalmente devido à crescente participação da previdência e da assistência social. A carga tributária bruta seguiu a tendência, passando de 23%, em 1988, para cerca de 32% do PIB, em 2016. Ainda que boa parte tenha sido absorvida por uma dívida bruta crescente, recursos adicionais relativos e absolutos se voltaram para o financiamento dos novos gastos. A elevação da carga tributária observada nas últimas décadas, no entanto, não foi acompanhada pela progressividade da arrecadação. Pelo contrário, a partir de 1988, a elevação dos recursos tem se valido de um sistema tributário cujo ônus recai desproporcionalmente sobre os mais pobres (FANDIÑO; KERSTENETZKY, 2019, p. 309).

Tal tendência de sobrecarregar mais os mais pobres quando do aumento da carga tributária não era novidade, é uma tendência que se verifica em todos os períodos principais em que se pôde observar alguma mudança significativa na estrutura da arrecadação tributária

¹⁰⁵ Quanto a esta afirmação, evidenciada ao longo dos anos 1990, é necessário ponderar que as medidas provisórias sofreram uma grande redução da sua abrangência material e temporal com a promulgação da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001¹⁰⁵. Em relação à questão tributária, foi determinada que medida provisória que implique instituição ou majoração de imposto só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se for convertida em lei até o último dia do ano em que for editada.

brasileira. Inicialmente, a tributação sobre o comércio exterior como predominante, depois o avanço da tributação sobre o consumo interno com o desenvolvimento do mercado interno a partir do processo industrializante iniciado na década de 1930 e intensificado nos anos 1950. A não colocação da questão da progressividade e da justiça fiscal nos debates das mudanças tributárias de maneira consequente está relacionada a um processo em que as frações da burguesia brasileira sempre se recompõem politicamente de maneira antidemocrática e contrária a qualquer ampliação da participação popular, e recorrentemente aliadas ao capital imperialista. Não surpreende, assim, a continuidade da tributação indireta e da sobrecarga tributária sobre os mais pobres na reforma realizada no começo da ditadura militar, com objetivo de adequar o país aos novos preceitos da financeirização estimulada a partir dos polos imperialistas do mercado mundial.

Para Fandiño e Kertenetzky (2019), a interdição à progressividade tributária foi estimulada pela própria Constituição. Os autores localizam a disputa sobre a questão ainda na Assembleia Constituinte, demonstrando como as proposições mais progressivas quanto à tributação apresentadas pela Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira (CRETAD), instituída entre 1985 e 1987 pela Secretaria de Planejamento (SEPLAN) do governo federal, foram, em boa parte, paulatinamente descartadas no bojo da disputa política em torno do tema.

Os dois eixos básicos da proposta de reforma tributária da CRETAD eram a promoção de equidade fiscal e autonomia federativa. Embora a proposta também utilizasse tributação indireta, as proposições tinham uma tendência a maior justiça fiscal, uma vez que o imposto de renda tinha maior abrangência e haveria tributação efetiva e progressiva do patrimônio e dos rendimentos do capital, por meio de mecanismos como o imposto sobre o patrimônio líquido – IPL. Entretanto, durante o debate das propostas da CRETAD na Constituinte, a concepção tributária que acompanhou a emergência da nova constituição foi perdendo o seu viés progressivo gradativamente pela rejeição das propostas de progressividade do sistema tributário e o enfoque nas questões da descentralização da arrecadação tributária. As propostas da CRETAD na direção da progressividade foram sucessivamente desvirtuadas ou rejeitadas, ao mesmo tempo em que prevalecia a causa de maior autonomia a estados e municípios, tendo em vista o recente passado de um estado centralizador e autoritário.

A ausência de medidas pró-progressividade, junto com o novo caminho que se abria para o financiamento do Estado, não apenas impediu a ascensão de um Estado fiscal mais redistributivo, como abriu caminho para as feições cada

vez mais regressivas assumidas pelo sistema tributário (FANDIÑO e KERTENETZKY, 2019, p. 319).

Uma das razões encontra-se no próprio processo político pelo qual os interesses das classes foi manifesto durante a constituinte. Oliveira (1995a) chama a atenção para o fato de que a composição partidária do Congresso Constituinte não dava sinais de que fosse difícil estabelecer um processo em que prevalecesse o reencontro do Estado de direito com a justiça social, caso um observador considerasse a aparência dos partidos que compunham a Assembleia Constituinte.

O PMDB, que tinha liderado a oposição ao regime militar, tinha em seu programa o compromisso com o Estado de direito e a justiça social e contava com uma bancada de 307 parlamentares, o que somado com os demais partidos de esquerda, PDT, PT, PCdoB, PCB e PSB, dava um total de 359 parlamentares, ou 64,22% dos membros. Entretanto, Oliveira (1995a) cita pesquisa realizada pela Folha de São Paulo (1987) junto aos parlamentares, a qual identificou uma composição ideológica fortemente centrista, em contraposição aos programas político-partidários das siglas, com cerca de um terço dos constituintes se classificando como de centro, e somados aos de centro-esquerda e centro-direita, somavam um total de 438 parlamentares pertencentes a essas categorias políticas mais difusas. Conforme a **tabela 41**, nos extremos, a esquerda tinha apenas 52 constituintes, ou 9,3% do total, e a direita, apenas 69, correspondentes a 12,3%. Com 126 parlamentares autodeclarados de centro-esquerda, a composição de esquerda e centro-esquerda somava 178 parlamentares, ou 32%, o que exigia a necessidade amplas negociações e formação de alianças no trato de questões mais polêmicas, com necessárias concessões.

Tabela 41 – Composição ideológica da Constituinte de 1987

Categoria Ideológica	Número de Parlamentares	Participação
Esquerda	52	9,3%
Centro-esquerda	126	22,5%
Centro	181	32,4%
Centro-direita	131	23,4%
Direita	69	12,3%
TOTAL	559	100,0%

Fonte: Oliveira (1995a) e Folha de São Paulo (1987).
Elaboração própria.

Oliveira (1995a) também destaca a falta de unidade e coesão interna do maior partido na Constituinte, o PMDB, o que levava à falta de apoio de seus membros aos compromissos

programáticos do partido em várias matérias, o que impedia aprovações e até mesmo provocava retrocessos. A fonte dessa falta de coesão estava na própria origem do partido, que teve a adesão de muitos parlamentares que provinham do partido da situação durante a ditadura, a ARENA, além da proximidade que o partido manteve com o poder a partir de 1985, com a ascensão de José Sarney à presidência. Isso provocou a tendência de formação de grupos suprapartidários, seja para questões regionais, seja para questões ideológicas, como o Centrão.

Segundo Netto (2014), articularam-se no Centrão parlamentares do PDS e PFL sob o comando do segmento mais conservador e elitista do PMDB, o que garantiu que prescrições constitucionais mais decisivas na área econômica não afetassem os interesses do grande capital. Como vimos, no campo tributário, essas prescrições foram sendo criadas cuidadosamente, variando as motivações, mas sempre se preservando os interesses da classe dominante. Para Netto (2014), por meio do Centrão, as classes possuidoras ganharam hegemonia e neutralizaram os impactos das lutas conduzidas pelos trabalhadores, assegurando uma ordem constitucional que consagrava a sua renovada dominação.

O levantamento realizado pela Folha de São Paulo (1987) destacava como qualitativamente poderosa a bancada de defensores do liberalismo, destacando a presença de três ex-ministros da área econômica na Constituinte: Antônio Delfim Netto (PDS-SP) e Roberto Campos (PDS-MT), da ditadura militar, e Francisco Dornelles (PFL-RJ), ministro de Sarney, além de nomes liberais como Guilherme Afif Domingos e Álvaro Valle, ambos do PL. Do outro lado, no debate sobre temas econômicos, estavam nomes moderados como José Serra, Fernando Henrique Cardoso e Severo Gomes, do PMDB, e César Maia, do PDT. Assim como Netto (2014), Oliveira (1995a) também considera que não houve alterações significativas na correlação das forças sociais na Nova República, com os mesmos atores que desempenharam papéis importantes na ditadura militar ocupando posições de comando e de destaque na nova ordem institucional.

A Assembleia Nacional Constituinte iniciou seus trabalhos em fevereiro de 1987, com as comissões e subcomissões temáticas funcionando de abril a junho de 1987 (BRASIL, 1993). De acordo com Oliveira (1995a), a Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, que teve como presidente o deputado e ex-ministro da Fazenda Francisco Dornelles e como relator o deputado José Serra, era composta por 63 parlamentares, dos quais 43% identificavam-se como de centro, 36% como de centro-direita e de direita, e 21% como de esquerda e de centro-esquerda. Portanto, havia uma tendência predominante ao centro e à direita na comissão que estabeleceria o texto-base sobre o sistema tributário na nova constituição.

Essa Comissão se subdividiu em três subcomissões: Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas; Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira e Subcomissão do Sistema Financeiro. Essa subdivisão corresponde atualmente aos dois capítulos do Título VI da Constituição e ao capítulo I do Título VII. Aprovados os projetos em cada subcomissão, esses seriam reunidos pelo relator que apresentaria substitutivo a ser aprovado pela Comissão. O texto aprovado iria para a Comissão de Sistematização, que compatibilizaria os projetos das diferentes comissões temáticas da Constituinte.

O tema da questão regional e do federalismo acabaram dominando os debates da Subcomissão de tributos, que foi presidida pelo deputado do PFL da Bahia, Benito Gama, e cujo relator foi o deputado Fernando Bezerra Coelho¹⁰⁶, do PMDB de Pernambuco, porém oriundo do PDS, a antiga ARENA. Portanto, na presidência e na relatoria, a Subcomissão de Tributos estava representados por deputados ligados historicamente à direita e a posições liberais no campo econômico. No **quadro 5** apresentamos a composição da Subcomissão com seus partidos, estados de origem eleitoral, autodeclaração sobre sua posição político-ideológica e histórico de filiações partidárias antes e depois da Assembleia Constituinte.

Quadro 5 – Componentes da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas – Assembleia Constituinte – 1987.

Membros	Partido	UF	Declaração político-ideológica	Histórico de filiação partidária
Adhemar de Barros Filho	PDT	SP	Centro	MDB (1966-1978) ARENA (1978-1980) PDS (1980-1986) PDT (1986-1990) PRP (1990-1995) PP (1995-2014)
Affonso Camargo Neto	PMDB	PR	Centro	PDC (1965) MDB (1966-1973) ARENA (1973-1979) PP (1980-1981) PMDB (1981-1987) PTB (1987-1992) PPR (1993-1995) PFL (1995-2001) PSDB (2001-2011)
Airton Sandoval	PMDB	SP	Centro-esquerda	MDB (1974-1979) PMDB (1980-presente)
Benito Gama	PFL	BA	Centro	PDS (1980-1986) PFL (1986-2001) PMDB (2001-2003) PTB (2003-2020) PROS (2021-presente)
Domingos Juvenil	PMDB	PA	Centro	MDB (1966-1979) E PMDB (1979-presente)
Fernando Bezerra Coelho	PMDB	PE	Centro	PDS (1982-1986) PFL (1986) PMDB (1986-1997) PPS (1997-2005) PSB (2005-2017) MDB (2017-presente)
Geraldo Fleming	PMDB	AC	Centro	PTB (1961-1965) MDB (1966-1979) PMDB (1980-1991)

¹⁰⁶ Sobre o perfil política de Fernando Bezerra Coelho, ao tempo da escrita desta tese, o político é líder do governo Bolsonaro no Senado Federal.

Membros	Partido	UF	Declaração político-ideológica	Histórico de filiação partidária
Gerson Camata	PMDB	ES	Centro	ARENA (1966-1979) PMDB (1980-2009) PSDB (2009-2018)
Irajá Rodrigues	PMDB	RS	Centro-esquerda	MDB (1976-1979) E PMDB (1979-presente)
Ivo Vanderlinde	PMDB	SC	Centro	PMDB (1982-presente)
Jesus Tajra	PFL	PI	Centro-direita	PDC (1962-1966) ARENA (1966-1979) PDS (1980-1986) PFL (1986-presente)
João Castelo	PDS	MA	Direita	ARENA (1966-1980) PDS (1980-1989) PRN (1989-1993) PPR (1993-1995) PPB (1995-1997) PSDB (1997-2016)
José Luiz de Sá	PL	RJ	Centro	PDS (1982-1986) PFL (1986) PL (1986-1990) PPR (1990-1995) PPB (1995-1998)
José Maria Eymael	PDC	SP	Direita	PDC (1962-1965) ARENA (1966-1979) PDS (1980-1982) PTB (1982-1985) PDC (1985-1993) PPR (1993-1995) PPB (1995-1997) DC (1997-presente)
José Tinoco	PFL	PE	Centro-direita	ARENA (1972-1979) PDS (1979-1986) PFL (1986-2007) DEM (2007-presente)
Jutahy Magalhães	PMDB	BA	Centro	UDN (1958-1965) ARENA (1966-1979) PDS (1979-1985) PMDB (1985-1989) PSDB (1990-2000).
Márcio Braga	PMDB	RJ	Centro-esquerda	PMDB (1982-1991)
Mussa Demes	PFL	PI	Centro-direita	PDS (1983-1986) PFL (1986-2007) DEM (2007-2008)
Nion Albernaz	PMDB	GO	Centro	PTN (1957-1965) MDB (1966-1979) PMDB (1979-1994) PSDB (1994-2017)
Osmundo Rebouças	PMDB	CE	Centro	PMDB (1986-1991)
Roberto Torres	PTB	AL	Centro-direita	ARENA (1971-1979) PDS (1980-1986) PTB (1986-1996)
Simão Sessim	PFL	RJ	Direita	UDN (1962-1965) ARENA (1969-1979) PDS (1980-1985) PFL (1985-1994) PPR (1994-1995) PSDB (1995-1997) PPB (1997-2003) PP (2003-2021)
Vieira da Silva	PDS	MA	Centro	PTB (1958-1962) PSP (1962-1965) ARENA (1966-1979) PDS (1980-1993)
Virgílio Guimarães	PT	MG	Esquerda	PT (1980-presente)

Fontes: Composição da Subcomissão: BRASIL (1987a); Declaração político-ideológica: Folha de São Paulo (1987); Histórico de filiação partidária: Acervo biográfico da Câmara dos Deputados e Verbetes biográficos do Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil – CPDOC da Fundação Getúlio Vargas - FGV.

O **quadro 5** nos ajuda a compreender porque o anteprojeto elaborado pela Subcomissão de Tributos passou tão ao largo de encostar na questão da regressividade da tributação no Brasil. Em relação ao componente político-ideológico, apenas 1 constituinte se declarou de esquerda e 3 se declararam de centro-esquerda, enquanto 3 se declararam de direita e 4 se autodeclararam de centro-direita. A maior parte, 13 constituintes, se declarou de centro. Essas declarações, ocorreram, conforme vimos anteriormente, em um momento de forte pressão popular e de relativa popularidade entre trabalhadores e setores populares do ideário normalmente associado a posições políticas de esquerda e centro-esquerda.

Assim, “[...] como não se julga o que um indivíduo é a partir do julgamento que ele faz de si mesmo” (MARX, 1982, P. 25) e muito menos a partir do julgamento que ele *diz* fazer de si mesmo, nós analisamos o histórico de filiações partidárias dos membros da Subcomissão, e constatamos que, dos 13 centristas participantes, 8 foram filiados aos partidos que sustentavam a base governista da ditadura: ARENA ou PDS. Do total de membros da Subcomissão, 15 constituintes foram filiados aos partidos que sustentavam a ditadura, ou 62,5% do total. Na **tabela 42** encontra-se a base desta interpretação. Todos os deputados que se declaram de direita ou centro-direita ao tempo da Constituinte foram membros da ARENA e/ou PDS durante a ditadura. Já entre os deputados que se declaram de esquerda ou centro-esquerda não havia nenhum com passado nos partidos de apoio à ditadura. Portanto, havia forte tendência entre os 8 dos 15 que se declararam de centro de também serem, na prática, de centro-direita ou de direita. Caso essa hipótese fosse verdadeira, nós teríamos uma subcomissão com uma maioria absoluta 15 constituintes de direita e centro-direita, 5 de centro e 4 de centro-esquerda e esquerda.

Tabela 42 – Correlação entre declaração político-ideológica e filiação partidária dos membros da Subcomissão de Tributação, Participação e Distribuição das Receitas – Assembleia Constituinte – 1987.

Declaração político-ideológica	Qtde.	Membro de ARENA ou PDS durante a ditadura
Direita	3	3
Centro-direita	4	4
Direita + centro-direita	7	7
Centro	13	8
Centro-esquerda	3	0
Esquerda	1	0
Esquerda + centro-esquerda	4	0

Fontes: Composição da Subcomissão: BRASIL (1987a); Declaração político-ideológica: Folha de São Paulo (1987); Histórico de filiação partidária: Acervo biográfico da Câmara dos Deputados e Verbetes biográficos do Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil – CPDOC da Fundação Getúlio Vargas - FGV.

Elaboração própria.

A partir da combinação desses dados, interpretamos que havia uma forte tendência direitista, liberal e conservadora entre os constituintes que elaboraram o anteprojeto fundamental do que veria ser o sistema tributário positivado na Constituinte. Portanto, o capital, a classe proprietária do país, teve seus interesses muito bem representados na questão tributária durante o processo constituinte. Mesmo quando consideramos apenas as declarações dos

parlamentares, sem a nossa interpretação sugerida, havia uma menor presença das forças de esquerda na Subcomissão de Tributos.

Tabela 43 – Comparação da composição ideológica da Assembleia Constituinte com a Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas.

Declaração político-ideológica	Subcomissão de Tributos	Assembleia Constituinte	Diferença
Esquerda	9,30%	4,17%	-55,16%
Centro-Esquerda	22,50%	12,50%	-44,44%
Esquerda + Centro-Esquerda	31,80%	16,67%	-47,58%
Centro	32,40%	54,17%	67,19%
Centro-Direita	23,40%	16,67%	-28,76%
Direita	12,30%	12,50%	1,63%
Direita + Centro-Direita	35,70%	29,17%	-18,29%

Fontes: Oliveira (1995a); Folha de São Paulo (1987); Brasil (1987a).
Elaboração própria.

A **tabela 43** evidencia que a proporção dos que se declaravam de esquerda e centro-esquerda na Subcomissão de Tributos era quase 50% menor quando comparada com a proporção desses grupos políticos-ideológicos na Assembleia Constituinte como um todo. Já os autodeclarados de direita e centro-direita reduziram-se apenas em 18,29%, com os autodeclarados centristas apresentando-se numa proporção 67,19% maior do que na Assembleia como um todo.

A participação dos constituintes de esquerda e centro-esquerda foi bem diminuta quanto ao aspecto da progressividade¹⁰⁷ e apenas 4 emendas de um total de 456 tentaram introduzir a figura do imposto sobre o patrimônio líquido, e as 4 foram rejeitadas pelo relator sob o argumento padrão de que “a alteração na competência da União viria introduzir desequilíbrio no sistema adotado, pois que distorceria o valor de um dos elementos utilizados nos cálculos em que se baseia a consistência da distribuição de receita por nós proposta”. Não por acaso, ao comentar o anteprojeto final votado pela Subcomissão, comentou o deputado Osmundo Rebouças que sentia uma grande decepção quanto ao sistema tributário proposto, o qual qualificava como vergonhoso, injusto e antissocialmente regressivo.

¹⁰⁷ De acordo com a base de dados da Assembleia Nacional Constituinte de 1988 disponibilizada pelo Senado Federal, o deputado Airton Sandoval apresentou 9 emendas ao anteprojeto da Subcomissão de Tributos sobre questões federativas, o deputado Irajá Rodrigues apenas uma relacionada à questão federativa, o deputado Márcio Braga apresentou duas emendas rejeitadas, uma sobre imunidade tributária para clubes esportivos e outra para criar um porto de livre comércio no Rio de Janeiro. Apenas o deputado Virgílio Guimarães apresentou uma emenda versando sobre a introdução do imposto sobre o patrimônio líquido.

Noto que nas mudanças que estamos propondo para o sistema tributário não conseguirão avançar – isso não é culpa nossa – porque há uma resistência conservadora da Assembleia Nacional Constituinte que vai impedir a criação de um sistema tributário progressivo, que onere realmente quem tem mais e quem ganha mais. [...] uma das finalidades básicas do sistema tributário é contribuir para reduzir as desigualdades de renda entre as classes. O nosso sistema tributário faz exatamente o oposto: concentra a renda entre as classes, o que é uma negação do pressuposto da justiça social, que deveria estar contida aí (REBOUÇAS, O. apud BRASIL (1987a, p. 208).

Além dos princípios, como o da capacidade tributária como orientador ao legislador ordinário, o único avanço mais concreto em relação à progressividade foi a introdução do imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

A principal preocupação da subcomissão de tributos foi a de recuperar a autonomia fiscal dos estados, por um lado, e descentralizar, por outro, os recursos tributários, de forma a favorecer estados e municípios ante a União. Durante o período bonapartista da autocracia burguesa, o governo central compensava os incentivos dados ao capital com o estrangulamento de transferências para estados e municípios. Além disso, havia a disputa por modelos tributários entre deputados das diferentes regiões do Brasil, tendo em vista a particularidade, a necessidade e a capacidade de geração de recursos de cada unidade federativa. Essa preocupação tinha razões objetivas, de fato a ditadura centralizou as receitas tributárias de uma maneira bem mais forte do que até mesmo o Estado Novo fez. De 1981 a 1985, a União arrecadou, em média, 74,9% da totalidade das arrecadações das 3 esferas, enquanto os Estados arrecadaram, em média, 22,4%. Na década de 1950, os tributos federais representavam 63,2% da arrecadação total, enquanto os estaduais somavam 31,4%, e os municipais, em média, 5,3%.

Tabela 44 – Participação na arrecadação total por esfera federativa – 1937-1985. Média anual.

Período	Federal	Estadual	Municipal
1937-50	63,0	27,5	9,5
1951-60	63,2	31,4	5,3
1961-70	63,5	32,5	4,0
1971-80	73,2	24,0	2,8
1981-85	74,9	22,4	2,7

Fonte: Estatísticas do século XX. IBGE.

Elaboração própria.

Assim, ao contrário de algumas expectativas à época, os debates na Constituinte sobre o sistema tributário não foram hegemonzados pelo confronto entre posições progressistas e

conservadoras, mas pela questão regional, o que levou, até mesmo, a alianças entre adversários político-ideológicos na defesa de seu estado e região. As questões que implicavam posições políticas e ideológicas, como a progressividade, ficaram em segundo plano, sendo tratadas prioritariamente no nível de princípios, com a transferência para a legislação infraconstitucional a questão de sua materialização.

Rezende e Afonso (1987) constataram o avanço na direção de uma significativa descentralização da receita tributária, mediante a redivisão de competências e ampliação das transferências da União para estados e municípios. A competência da União foi reduzida a sete impostos: renda (IR), produtos industrializados (IPI), propriedade rural (ITR), comércio exterior – importação (II) e exportação (IE), operações financeiras (IOF) e grandes fortunas (IGF). A competência dos estados foi ampliada pela inclusão dos impostos federais incidentes sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, minerais e prestação de serviços e transportes e comunicações à base de incidência do imposto estadual sobre circulação de mercadorias (ICMS) e da já mencionada competência para instituição do imposto sobre heranças e doações (ITCMD).

Além das modificações relativas ao federalismo e ao caráter regionalista que prevaleceu na Subcomissão de Tributos, também avançaram os princípios tributários relativos à legalidade, anualidade, irretroatividade e isonomia, os quais foram incorporados no texto do relator da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. O texto também aprovava a aspiração à progressividade, sem entrar em maiores méritos, deixando para o legislador infraconstitucional a orientação e reiterava o caráter seletivo para o IPI e o ICMS, com objetivo de se atenuar a regressividade da tributação indireta.

Portanto, de maneira geral, não havia expectativa real de mudanças na questão da progressividade durante o processo constituinte, o relator da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, José Serra, em reunião realizada pela Subcomissão em 22 de abril de 1987, após citar dados sobre a regressividade da carga tributária e seus impactos sobre os mais pobres, comentou que “[...] na Constituição propriamente dita não [há] muito o que se pode fazer nesse sentido. Isso estará muito mais relacionado com a legislação que virá em seguida” (BRASIL, 1987a, p. 39). No mesmo sentido, o relator da Subcomissão de Tributos, Fernando Bezerra Coelho, em entrevista ao *Correio Braziliense* (1987), depois de reconhecer o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro, comentava que “[...] a progressividade ou a regressividade do sistema tributário não depende do texto constitucional” (CORREIO BRAZILIENSE, 1987, p. 20). De maneira harmônica com José Serra, considerava que caberia à legislação infraconstitucional tratar da progressividade, cabendo ao texto constitucional

apenas promover alguns princípios orientadores, sendo a alteração mais relevante a ser promovida pela Constituinte aquela relativa à questão federativa.

Na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, o substitutivo do relator, José Serra, apenas incorporou mudanças relativas ao equilíbrio entre as unidades federativas, rejeitando todas as emendas apresentadas que continham algum caráter mais progressivo, como as apresentadas pelos constituintes Cesar Maia (PDT-RJ) e Virgílio Guimarães (PT-MG). A comissão era formada por 63 parlamentares, dos quais 43% se declaravam de centro, 36% de centro-direita e direita, e 21% de esquerda e centro-esquerda. O substitutivo aprovado pela comissão foi criticado pela bancada do Partido dos Trabalhadores na Comissão. Na declaração de voto pela reprovação do substitutivo do relator, o deputado Virgílio Guimarães considerou que o texto aprovado era “extremamente conservador e contrário aos interesses dos trabalhadores e da maioria do povo” (BRASIL, 1987b).

Na área financeira, não golpeia o capital financeiro, não preservando assim a economia nacional contra a especulação financeira institucionalizada. Também não defende o nosso povo contra as garras do imperialismo como demonstra sua tibieza conivente com respeito à dívida externa e à penetração do capital financeiro multinacional em nosso País. Sequer fortalece, como deveria fazer, o atual setor financeiro público, especialmente o Banco do Brasil. O sistema tributário proposto procurou ser inovador apenas quanto a uma pequena descentralização, mantendo-se basicamente regressivo, em que pese suas reduzidas inovações, mostrando-se, portanto, antipopular por ser concentrador de rendas (GUIMARÃES, V. apud BRASIL, 1987b, p. 207).

Portanto, no interior do próprio processo constituinte já havia o diagnóstico do fracasso em se estabelecer um novo marco tributário, ou que pelo menos indicasse um caminho rumo a progressividade e à justiça fiscal. O projeto aprovado já era identificado por alguns constituintes como antipopular e concentrador de rendas, mantendo a estrutura tributária promotora da desigualdade e insuficiente para atender aos anseios por direitos e serviços positivados na mesma carta constitucional.

A Comissão de Sistematização era integrada por 93 parlamentares, incluindo os relatores e presidentes e relatores das 8 comissões temáticas e os 24 relatores das subcomissões, com o objetivo de sistematizar o conjunto completo do texto constitucional. Houve uma leve predominância da centro-esquerda sobre o agrupamento de centro nesta comissão, o que explicaria o privilégio de artigos progressistas para o anteprojeto da Constituição em detrimento de outros mais conservadores, quando em conflito em diferentes temas sistematizados a partir dos trabalhos realizados nas diferentes comissões temáticas e subcomissões.

Tabela 45 – composição ideológica da Comissão de Sistematização da Constituinte de 1987

Categoria Ideológica	Participação
Esquerda	12,3%
Centro-esquerda	29,5%
Centro	28,7%
Centro-direita	18,8%
Direita	10,7%
TOTAL	100,0%

Fonte: Oliveira (1995a).

A esta composição Oliveira (1995a) atribui o mérito do maior avanço na materialização do princípio da equidade durante o processo constituinte. Ao final do processo na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, em termos de equidade fiscal, havia sido criado o imposto sobre heranças e doações; confirmados os princípios da capacidade contributiva, legalidade, anterioridade, irretroatividade e isonomia; e estabelecido o caráter seletivo para o IPI e o ICMS, de modo a atenuar a regressividade da tributação indireta. Além da preservação destas conquistas, na Comissão de Sistematização foram incorporados ao texto: i) a determinação de que a fixação de alíquotas do ITR deveria ser feita de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; ii) a restrição da base de incidência do IR estadual aos lucros das empresas, rendimentos e ganhos de capital, retirando de sua imposição os rendimentos assalariados; iii) a criação do imposto sobre grandes fortunas (IGF), o qual deveria desempenhar o papel de minimizador das distâncias sociais.

O IGF surgiu como uma resposta após a proposta do IPL ter sido prejudicada por falta de quórum qualificado. A proposta do deputado Plínio de Arruda Sampaio (PT-SP) foi prejudicada por um voto, conseguiu 46 votos favoráveis contra 44, mas precisava de 47, já que a aprovação se dava por quórum qualificado. O IPL foi defendido por Plínio de Arruda Sampaio nos seguintes termos:

O que é o patrimônio líquido de uma pessoa? Diremos que é o carro, é a terra, é a casa, que já são taxados. Mas restará uma possibilidade residual, como esse imposto, e isto estimulará os Estados e os municípios a cobrarem um imposto hoje notoriamente mal utilizado. São ações as debêntures, as quotas-parte, os dividendos. Dir-se-á que já são taxados e se aplicam à produção. São taxados enquanto fluxo; não o são enquanto estoque. Trata-se de imposto que se dirige ao estoque, à riqueza, à acumulação (SAMPAIO, P. A. apud BRASIL (1987c, p. 70).

Tratava-se de um imposto que tinha objetivos claros, meios e base de incidência bem definida para atingir o núcleo do capital que passava a hegemonizar o capitalismo dependente

brasileiro. Por essa razão, houve grande resistência e sua derrota. Algumas justificativas dos opositores à proposta: José Lins (PFL-CE) atacou que a existência de outros impostos sobre a propriedade como IPTU, IPVA e ITR já eram suficientes, sendo que o país, na sua visão ortodoxa, necessitava aumentar a poupança para investir, “a poupança permite o investimento, que, por sua vez, leva à criação de mais empregos” (BRASIL, 1987c, p. 70); Inocêncio de Oliveira (PFL-PE) argumentou falaciosamente que o imposto incidiria “[...] principalmente sobre a caderneta de poupança do pequeno investidor nacional” (BRASIL, 1987c, p. 71); e Fernando Bezerra Coelho (PMDB-PE), relator da Comissão de Sistematização, alegou que haveria bitributação, seria cara sua apuração e que havia fracassado imposto semelhante na França.

A proposta inicial era, na verdade, de criação do Imposto sobre o Patrimônio Líquido, de mais fácil administração e cobrança, que, no entanto, foi derrotada na Comissão ao obter apenas 46 votos favoráveis (precisava de 47) contra 44 e uma abstenção. A vaguidão do IGF, a ser definido em lei complementar, facilitou sua aprovação por 47 votos contra 37 (OLIVEIRA, 1985a, p. 80).

Rezende e Afonso (1987) também alertaram para a duvidosa eficácia do IGF. Para os autores, é notório que a tributação sobre o patrimônio é pouco explorada no Brasil, sendo que um dos avanços mais esperados na discriminação de competências tributárias na nova Constituição dizia respeito à definição de um imposto sobre o patrimônio líquido. Rezende et al (1987), a partir da constatação da histórica baixa incidência tributária sobre o patrimônio no Brasil, descrevem a sugestão de um Imposto Geral sobre o Patrimônio Líquido das pessoas físicas (IPL). O IPL atuaria na lacuna deixada pelo fato de se tributar apenas os fluxos de renda ou sobre a propriedade imobiliária, seria, então, possível tributar o estoque patrimonial possuído e desfrutado, mas não realizado, inalcançável pela legislação tributária à época da reforma da constituinte.

Na reunião do dia seguinte, 8 de novembro de 1987, o deputado Antônio Mariz (PMDB-PB) apresentou emenda que dava competência à União de criar um imposto sobre grandes fortunas – IGF. De acordo com o constituinte paraibano, a diferença de sua proposta em relação a do IPL de Plínio de Arruda Sampaio estava em estabelecer um teto para o patrimônio líquido que seria isento, distinguindo os grandes patrimônios líquidos dos pequenos patrimônios líquidos. Para facilitar sua aceitação, evitou definir maiores detalhes, e argumentou que seria lei complementar e não a Constituição que iria defini-lo de maneira pormenorizada. A proposta foi criticada por João Menezes (PFL-PA) como uma forma de “impedir a riqueza no país” ou de “atrapalhar a vida de todo mundo, de todos aqueles que produzem” (BRASIL, 1987c, p.

106). Fernando Bezerra Coelho alegou que o IGF tiraria o estímulo à acumulação de riquezas. Francisco Dornelles (PFL-RJ) chamou atenção para o caráter estranho da necessidade de lei complementar, uma vez que na competência residual da União o IGF poderia ser criado por lei ordinária. Além disso chamou atenção que um IGF ou IPL só teria alguma chance de existência caso acabassem os títulos ao portador no Brasil¹⁰⁸. Com uma definição mais vaga e com maior dificuldade de criação, o IGF foi aprovado com quórum mínimo de 47 votos na Comissão de Sistematização. Assim, foi abandonado o IPL, que já tinha uma base mais bem definida elaborada por estudos tributários anteriores, como os da CRETAD.

O IPL deverá ser geral, anual, declarativo, permanente, pessoal e progressivo. Gravar a detenção da totalidade dos bens, direitos e valores que compõem o patrimônio no dia da ocorrência do fato gerador. Os contribuintes serão as pessoas físicas domiciliadas e os não-residentes proprietários de bens situados no país. As exonerações deverão ser previstas para proteger a pequena poupança, o pequeno capital produtivo, a residência habitada pelo proprietário, o mobiliário de uso pessoal, etc. Um teto de contribuição e proposto, bem como mecanismos de compensação e interdedutibilidade com outros tributos. A base de cálculo será o valor venal do patrimônio líquido de dívidas, situando-se as alíquotas em torno de 1% a.a. (REZENDE et al, 1987, p. 14).

Diferente desta proposta mais clara foi aprovado o IGF, que após mais de três décadas continua em aberto no Congresso a sua possibilidade de criação. Carvalho Jr. e Passos (2017) demonstram a complexidade do debate em torno do IGF, bem como a variedade de experiências internacionais, algumas exitosas no cumprimento de sua finalidade de desconcentrar riqueza, outras nem tanto, tendo sido comum a abolição do imposto sobre a riqueza em países da Europa dos anos 1990. Vimos no capítulo 1 como são os raros os países que tributam a riqueza no mundo em termos de patrimônio líquido, uma vez como bem argumentou Plínio de Arruda Sampaio em sua defesa do IPL, trata-se de tributo que se dirige ao estoque, à riqueza, à acumulação. Ou seja, quando considerado que no desenvolvimento capitalista a propriedade assume cada vez mais centralidade, quando o que define o montante do valor apropriado é a cota de cada capitalista em relação ao capital global, tendo em vista a transferência de valor e a tendência de equalização da taxa de lucro, um imposto sobre o patrimônio líquido atinge justamente a concentração da riqueza, do capital acumulado, do poder social no modo de produção capitalista.

O texto aprovado na Comissão de Sistematização foi aprovado no plenário constituinte sem alterações significativas, apesar das pressões do Centrão para alterações mais regressivas.

¹⁰⁸ O que ocorreu em 1990, por meio da Lei nº 8.021 de 12 de abril. O título ao portador não trazia inscrito o nome do beneficiário do crédito ali firmado, o que favorecia a possibilidade de ocultação de patrimônio.

Para Oliveira (1995a), o que se viu foi uma derrota do Governo Federal, e uma luta regional pela partilha do bolo tributário. Ao avaliar o quadro tributário estabelecido pela Constituição, destaca alguns aspectos positivos em termos de equidade, apesar da manutenção de elementos regressivos. O primeiro ponto refere-se aos princípios de defesa dos contribuintes, os quais foram importantes tendo em vista o recente passado autoritário. Pelo princípio da legalidade, a cobrança e o aumento de tributo, ressalvadas exceções, somente podem ser feitas por lei, o que impede o Executivo de surpreender o contribuinte para satisfazer eventuais necessidades de caixa. O princípio da anterioridade impede que a instituição e aumento de tributo ocorram no mesmo exercício fiscal¹⁰⁹ e o da irretroatividade veta sua vigência para fatos geradores ocorridos antes da promulgação da lei. Também foi proibida a utilização do tributo com efeito de confisco e o princípio da isonomia passou a vedar o tratamento diferenciado de contribuintes em situação equivalente, proibindo-se qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida.

Com relação à progressividade, em termos de gravames tributários objetivos, ficou apenas o estabelecimento da competência para instituição do IGF pela União e do ITCMD pelos estados; a explicitação dos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade do IR; a explicitação de que o IPTU poderia ser progressivo de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade; a determinação de que as alíquotas do ITR devem ser fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas; e a determinação da seletividade para o IPI e autorização da seletividade para o ICMS.

Orair et al (2013) avaliam que a reforma tributária promovida pela Constituição de 1988 restringiu os recursos disponíveis para a União, por meio da limitação de suas bases tributáveis e ampliação de recursos repartidos com os governos subnacionais. Para contrapor a ampliação de obrigações com a universalização de alguns direitos sociais e ampliação de outros, o governo federal valeu-se do recurso das contribuições sociais, as quais são vinculadas diretamente à seguridade social. Este último aspecto sustenta a hipótese política para o paradoxo constitucional brasileiro sustentada por Fandiño e Kerstenetzky (2019, p. 310), segundo a qual a ampliação dos gastos sociais foi aceita tendo como contrapartida a não instituição da tributação progressiva “gasto social sim, desde que tributação progressiva não”. Isso coaduna com a comparação entre os efeitos da tributação direta e dos gastos públicos sobre a concentração de renda que demonstramos no capítulo 3, quando citamos estudo da CEPAL (2015) que comparava países da América Latina com países membros da OCDE e da União

¹⁰⁹ Exceção a este princípio seriam as contribuições sociais, que têm o prazo de 90 dias para entrar em vigor.

Europeia. Entre os países da América Latina, os efeitos da tributação direta são menores em comparação aos efeitos dos gastos públicos quando se analisa o coeficiente de Gini em três etapas, antes e depois de tributos e gastos públicos.

O sistema tributário brasileiro passou a assumir caráter crescentemente regressivo, uma vez que a Constituição teria criado mecanismos e formas de arrecadação que gradativamente viriam a comprometer a equidade do sistema tributário, como a pressão fiscal sobre a União. A partir da análise do caminho tomado pelas proposições da CRETAD, Fandiño e Kerstenetzky (2019) constata a desfiguração do cerne das propostas progressivas para alteração do modelo tributário, em detrimento de um conjunto que tinha forte participação dos impostos indiretos e que tinha um desigual tratamento fiscal dos rendimentos do trabalho em relação aos rendimentos e ganhos de capital. O conjunto das propostas da CRETAD concorria para a promoção de maior justiça fiscal, tendo em vista a maior abrangência conferida ao IR e da tributação progressiva do patrimônio e dos rendimentos de capital. Entretanto, a proposta de arrecadação progressiva dos rendimentos do capital foi descartada ainda na Comissão de Tributação, sob o argumento de que a inclusão de bases mais abrangentes não deveria ser matéria constitucional, prevalecendo a opinião do presidente da Comissão, Francisco Dornelles, de que o texto fosse o mais sucinto possível.

Outro choque negativo sobre o IR foi o aumento da repartição de sua arrecadação com estados e municípios. Isso porque o acréscimo no IPI e no IR teria que ser muito significativo para que a União, ente competente para tal, recuperasse a sua arrecadação. Assim:

[...] com o substancial repasse do IR e do IPI a estados e municípios acordados na Constituição, esta teria reduzido drasticamente incentivos para aumentos progressivos da arrecadação. Não compensaria o esforço de “duras batalhas políticas” para a aprovação de “mudanças que afetam interesses poderosamente estabelecidos, se os ganhos financeiros a serem obtidos diluem-se em frações pouco expressivas do ponto de vista de cada uma das partes interessadas”. O objetivo de reduzir a regressividade do sistema tributário estaria diretamente ameaçado pelo modelo de descentralização acolhido (FANDIÑO; KERSTENETZKY, 2019, p. 13).

Portanto, concluem os autores, o mecanismo encontrado foi o recurso às contribuições sociais, que possuem, em sua maioria, caráter regressivo, mesmo nos país tributação mais equitativa, conforme vimos no capítulo 2. De tal modo, a ênfase na questão regional não apenas deixou em segundo plano a questão da equidade no processo constituinte, mas desencorajou a busca por ampliação do imposto de renda, o qual tem caráter progressivo, ao mesmo tempo em que estimulou a adoção de alternativas regressivas de tributação, caso das contribuições sociais.

“Assim, a descentralização tributária acabou por contribuir para inibir a equidade fiscal” (FANDIÑO; KERSTENETZKY, 2019, p. 14). Essa armadilha foi decorrente dos ânimos gerados ao longo da ditadura, o compromisso com a descentralização foi transformado, nos anos 1980, em sinônimo de democracia, no que tange à reforma do sistema tributário.

Pródigos em distribuir receitas, os constituintes não negociaram, entretanto, um projeto pactuado/articulado de descentralização de encargos entre as esferas governamentais, condizente com a nova realidade de suas finanças e com a nova estrutura de repartição de receitas. No afã de dar o troco ao autoritarismo que prevaleceu durante o regime militar e subordinou Estados e Municípios, os constituintes de 1988, ao não se preocuparem em reordenar as bases do federalismo, cometeram um erro que acarretaria sérias implicações para a economia, para o próprio federalismo e para o sistema tributário (OLIVEIRA, 2006, p. 26).

Foi reorganizado o Fundo de Participação dos Estados – FPE, criado o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), e constitucionalizada a transferência para programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste, e Centro-Oeste.

De acordo com Oliveira (2018a), antes da reforma constitucional, os estados e municípios absorviam 33% dos recursos arrecadados com imposto de renda e o IPI. Na nova estrutura, os percentuais subiram para 47%, no caso do imposto de renda, e para 57% no caso do IPI. Tratou-se de uma perda substancial de recursos para a União, já que não foi realizada uma descentralização de encargos proporcional a descentralização de receitas.

Embora a Constituição tenha incorporado princípios importantes no caminho da justiça fiscal e da progressividade do sistema tributário, como os princípios da capacidade contributiva, da isonomia no tratamento dos rendimentos e do caráter pessoal (direto), sempre que possível, a sua regulamentação foi transferida para a esfera da legislação infraconstitucional. Assim, apesar destes princípios, se implementados, poderiam imprimir um perfil progressivo e mais justo, “[...] a falta de regulamentação, diante da inexistência de consenso em torno destas matérias, continuou mantendo o sistema tributário divorciado de compromissos com esta questão” (OLIVEIRA, 2006, p. 27).

Esse fato foi especialmente problemático porque a Constituição entra em vigor em quadro econômico extremamente complicado e em uma quadra histórica que seria caracterizada como a ofensiva neoliberal. O Estado brasileiro já tinha passado a abandonar o papel de indutor do desenvolvimento que marcou a industrialização por substituição de importações no começo dos anos 1980, quando decide adotar uma agenda de ajuste fiscal e medidas recessivas para lidar com o endividamento externo e com as exigências do FMI. Esse quadro se agravaria com

a vitória de Fernando Collor de Melo em 1989 e a adoção do ideário do Consenso de Washington nos anos 1990.

4.6. Contrarreformas no imediato pós-constitucional

No período pós-constitucional até a instituição do Plano Real, as principais medidas de destaque foram a criação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – com o objetivo de fortalecer o financiamento da Seguridade Social e as finanças da União –, bem como o aumento de alíquotas e base de incidência de outras contribuições sociais e do imposto sobre movimentações financeiras. Buscou-se a recomposição das receitas da União, reduzidas na disputa com os demais entes na Constituinte, cuja questão tributária foi dominada pelo debate federalista e regional. “A participação da receita tributária disponível da União [no “bolo tributável”] caiu de 60,1% em 1988 para 54,3% em 1991, enquanto a dos estados aumentou de 26,6% para 29,8% e a dos municípios de 13,3% para 15,9% no mesmo período” (OLIVEIRA, 2020, p. 88). Isso pressionou o governo federal a buscar formas de se financiar, especialmente diante do fato de que a União continuou a aumentar seus gastos primários em relação ao PIB, embora com uma maior participação de estados e municípios na composição dos gastos globais totais, favorecidos pelas novas fontes de recursos conquistadas durante o processo constituinte, conforme demonstram os dados da **tabela 46**.

Tabela 46 – Gastos primários globais por esfera de governo – 1987-1999 - % PIB - % gastos totais.

Ano	% PIB				% gastos primários globais		
	Federal	Estadual	Municipal	Global	Federal	Estadual	Municipal
1987	13,79	8,13	3,37	25,30	54,53%	32,13%	13,34%
1988	14,33	7,74	3,83	25,90	55,33%	29,89%	14,78%
1989	15,89	9,19	3,94	29,03	54,75%	31,67%	13,58%
1990	16,47	9,38	7,14	32,99	49,93%	28,43%	21,64%
1991	14,70	10,05	6,35	31,10	47,26%	32,31%	20,43%
1992	14,87	10,06	6,86	31,79	46,77%	31,66%	21,57%
1993	16,77	10,34	5,94	33,04	50,75%	31,28%	17,97%
1994	16,66	9,64	5,47	31,77	52,43%	30,36%	17,21%
1995	19,09	10,25	6,07	35,41	53,91%	28,95%	17,14%
1996	18,37	9,52	6,04	33,93	54,15%	28,06%	17,79%
1997	18,37	9,34	5,55	33,25	55,23%	28,08%	16,69%
1998	19,46	10,94	5,60	36,00	54,05%	30,40%	15,55%

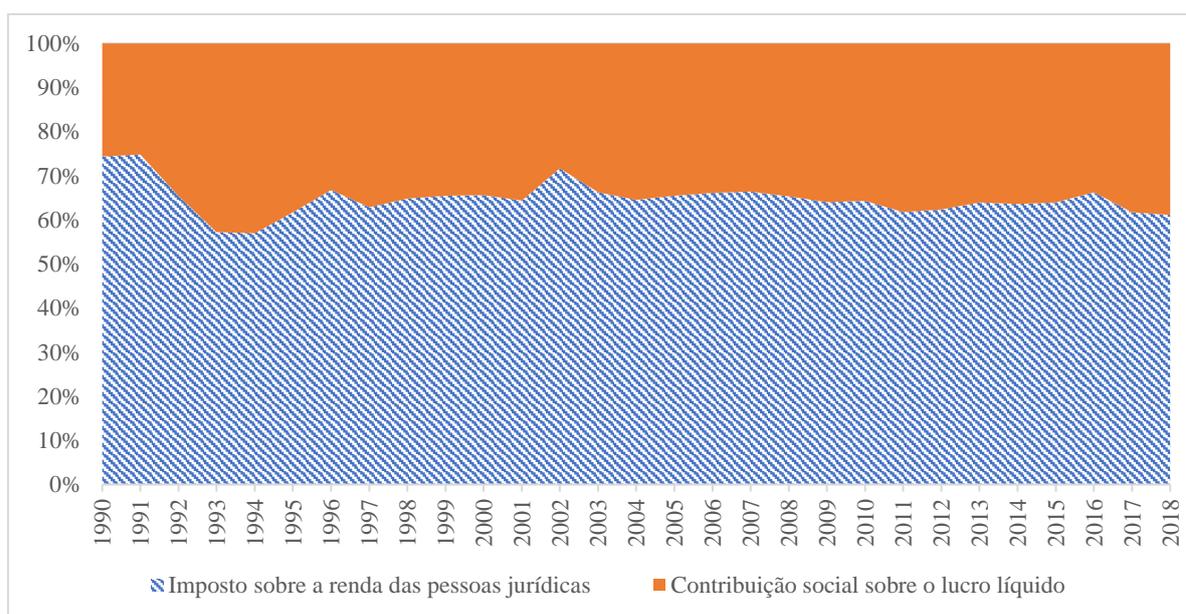
Ano	% PIB			% gastos primários globais			
	Federal	Estadual	Municipal	Global	Federal	Estadual	Municipal
1999	19,66	10,59	5,55	35,81	54,91%	29,58%	15,51%

Fonte: IBGE. Estatísticas do século XX.

Elaboração própria.

Conforme é possível observar, após um momento de descentralização dos gastos primários em relação ao PIB, entre 1989 e 1992, retoma-se o processo de centralização da maior parte dos gastos a partir da União, o que decorreu do impacto das medidas adotadas já no mesmo ano da promulgação da Constituição de 1988. As alterações no período pós-constitucional até o Plano Real tiveram mais o sentido fiscal do que o de efetivar os princípios constitucionais no sentido de promoção de uma justiça social. Ainda assim, houve certo avanço progressivo com a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas – CSLL, pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. A CSLL é tributo direto que recai sobre o lucro das pessoas jurídicas, tendo como base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. O objetivo da instituição desse tributo era fiscal, pois buscou-se escapar da repartição constitucional do imposto de renda com os estados que ocorre com o imposto de renda, além de prover os meios para o financiamento do novo sistema de seguridade social. A CSLL tornou-se relativamente importante, representando cerca de 35% da tributação direta sobre os lucros das empresas após sua instituição, conforme podemos observar no **gráfico 4.2**.

Gráfico 20 – Tributação sobre o lucro das empresas – IRPJ e CSLL – 1990-2018



Fonte: Receitadata.

Elaboração própria.

Pode-se afirmar que economicamente se tratou de um aumento da tributação sobre a renda das empresas. Entretanto, em contrapartida a esse avanço, houve reforço regressivo em outras contribuições, como o aumento na alíquota do Finsocial (atual COFINS) de 0,5% para 2,0%, conforme a Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990, e da ampliação da base de incidência do PIS, uma vez que o objetivo do governo federal era aumentar suas fontes de arrecadação não compartilhadas com estados e municípios. Com essas mudanças, foi mantido o perfil regressivo das contribuições sociais quanto às suas bases de incidência. Além disso, houve o aumento da alíquota do IOF, outro imposto transferível, portanto indireto e regressivo, no final de 1990.

Tabela 47 – Evolução de contribuições e IOF sobre a carga tributária total e federal – 1987-1993

Tributo	% em relação à carga tributária global				
	1987-1989	1990	1991	1992	1993
Finsocial/Cofins	3,6%	5,3%	5,3%	3,9%	5,2%
CSLL	0,3%	1,9%	1,1%	2,8%	3,0%
PIS/Pasep	2,7%	3,9%	4,2%	4,2%	4,4%
IOF	1,5%	4,6%	2,5%	2,5%	3,1%
Tributo	% em relação à carga tributária federal				
	1987-1989	1990	1991	1992	1993
Finsocial/Cofins	5,7%	7,9%	8,1%	5,8%	7,2%
CSLL	0,5%	2,8%	1,7%	4,2%	4,2%
PIS/Pasep	4,3%	5,8%	6,4%	6,2%	6,2%
IOF	2,4%	6,9%	3,7%	3,6%	4,4%

Fonte: 1987-1989: Biasoto Jr. (2006); 1990-1993: Receita Federal.

Elaboração própria.

É possível observar na **tabela 47** como a criação da CSLL se deu de maneira simultânea a ampliação de outros tributos indiretos, de modo que a estrutura tributária brasileira não foi alterada. Apenas o aumento da participação da PIS/Pasep e da Finsocial de 1987 a 1993 representa o mesmo montante da participação da CSLL na carga tributária total e nas receitas tributárias federais.

Outra medida regressiva logo após a promulgação da nova Constituição se deu a partir da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, pela qual as faixas do imposto de renda das pessoas físicas foram reduzidas de 9 para 3, com a alíquota-teto reduzindo-se de 45% para 25%. O então ministro da Fazenda, Maílson da Nóbrega, explicita a direta influência do ideário neoliberal importado do polo hegemônico do imperialismo no processo de adoção desta medida: “Apesar

de aumentarmos o Finsocial, reduzimos o Imposto de Renda da pessoa física, numa grande mudança inspirada nas ideias de Ronald Reagan, que diminuiu o número de alíquotas nos EUA para apenas duas” (NÓBREGA, 2010, p. 421).

Portanto, tratou-se de uma medida que não levou em conta as necessidades particulares da economia brasileira, muito menos a desigualdade social. E que teve como contrapartida o aumento da alíquota de um tributo indireto. Uma decisão que tornou o imposto de renda mais regressivo num país extremamente desigual e mais distante ainda de cumprir mínimas tarefas redistributivas em favor dos trabalhadores ou dos setores populares em geral. E tudo isso baseado num mimetismo que demonstra como a dependência também se manifesta em termos ideológicos, nem que sejam apenas para justificar e dar uma certa pompa de modernidade a uma medida que vai favorecer determinados grupos privados de origem nacional e de origem externa. Esse corte da alíquota-teto foi muito significativo, uma vez que o patamar anterior da maior alíquota de 50% nunca mais foi alcançado, pelo menos até dezembro de 2021. Segundo Nóbrega, a ideia era fomentar a competição pela exposição “cuidadosa” da economia à competição internacional.

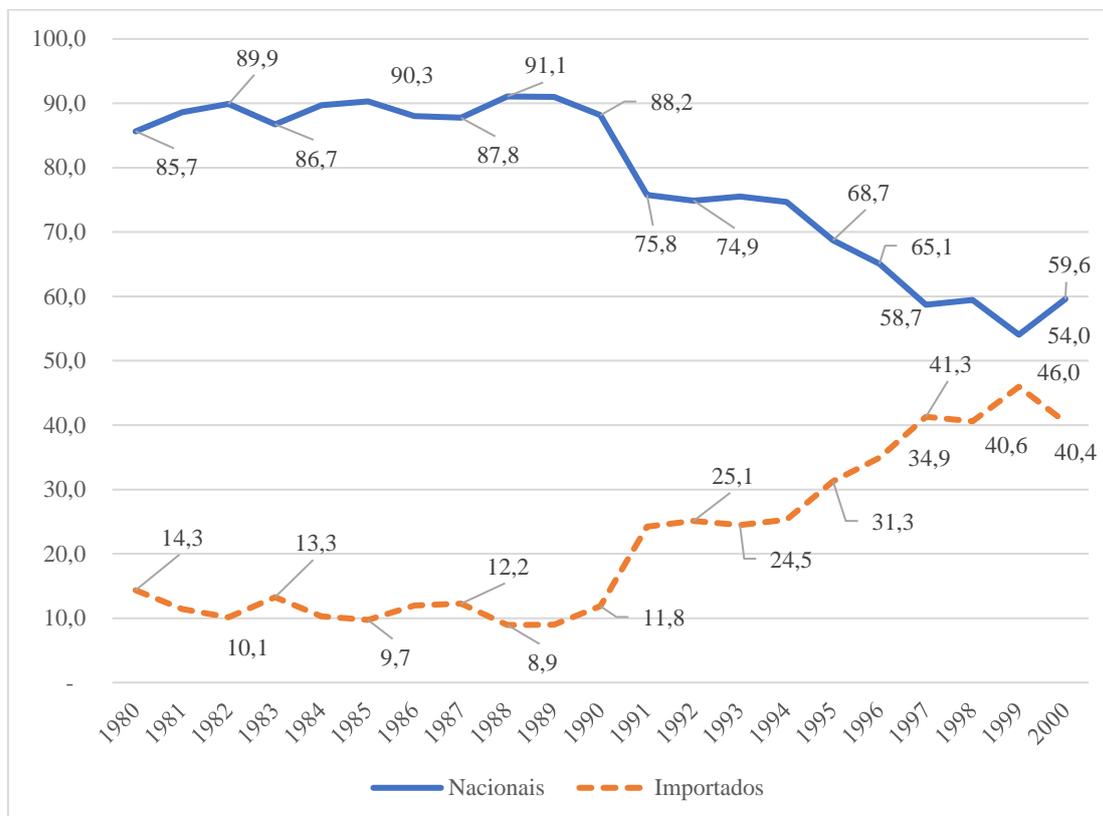
Com a proteção decorrente do fechamento da economia, as empresas não se preocupavam com a concorrência dos produtos de fora. Sem ela, não havia necessidade de inovar ou investir em máquinas e equipamentos mais modernos. Como não se modernizavam, seus produtos não conseguiam competir nos mercados externos (NÓBREGA, 2010, p. 422).

Esse ideário contava com o forte aporte e incentivo do imperialismo por meio de suas instituições interventivas no mundo capitalista inteiro.

No início dos anos 1980, o Banco Mundial criara uma linha de crédito de rápido desembolso, vinculado a reformas estruturais. Ao invés de financiar projetos de investimento, apoiaria mudanças institucionais de grande alcance. Particpei diretamente das negociações de um desses empréstimos. Em troca de US\$ 500 milhões, numa época de difícil acesso aos mercados financeiros internacionais, o Brasil reformaria o seu comércio exterior e abriria a economia (NÓBREGA, 2010, p. 422).

Os resultados para a indústria brasileira foram desastrosos. Conforme se observa no **gráfico 21**, a participação das máquinas e equipamentos nacionais na formação bruta de capital fixo reduziu-se de uma média de 88,9% na década de 1980, para uma média de 69,5% na década de 1990.

Gráfico 21 – Formação bruta de capital fixo – máquinas e equipamentos – nacional e importado – 1980/2000



Fonte: IBGE. Estatísticas do século XX.
Elaboração própria.

Portanto, a abertura neoliberal não fortaleceu a indústria nacional, pelo contrário, acelerou o processo de desindustrialização, com efeitos danosos para arrecadação tributária, agora orientada para a sustentação do ajuste fiscal necessário a execução do serviço da dívida. Foi a complementação ao projeto iniciado em 1964, de internacionalização e inserção subordinada do país na economia mundial. Tal tendência seguiu-se com a instituição do Plano Real. O sucesso da nova política monetária em controlar a hiperinflação se deu ao contraponto de um forte ajuste fiscal e da elevação das taxas de juros reais.

Se as ideias e práticas neoliberais já estavam postas no final do governo Sarney, após o fracasso dos choques heterodoxos em conter a inflação e retomar o crescimento econômico, elas se confirmam com a “[...] radicalização da diretriz econômica do golpe de 64, reatualizada sob as vestimentas do neoliberalismo” (CHASIN, 2000, p. 291). O processo eleitoral brasileiro se assemelhou aos que ocorreram quase simultaneamente na Argentina e no México, com as eleições de Menem e Salinas, conforme vimos no capítulo 3. Portanto, o Brasil transformava-se para se adequar ao seu novo papel no mercado mundial, enquanto economia dependente e inserida de maneira subordinada aos polos hegemônicos do capitalismo mundial.

As alterações tributárias que começam a ocorrer no final do governo Sarney e no governo Collor não tiveram o sentido de atender os princípios constitucionais, como defendiam os constituintes contrários à uma real reforma do sistema tributário na Constituição. As alterações começam a ocorrer para realizar o ajuste fiscal necessário a adequar o país ao momento requerido pelo seu lugar no mercado mundial. Além disso, o novo governo pretendia atacar a inflação por meio de medidas como redução da quantidade de moeda em circulação e redução dos gastos públicos.

A contrarreforma neoliberal tem forte conteúdo de classe, conforme a mudança do imposto de renda de 1988 demonstra, buscou-se aliviar a carga tributária direta sobre os mais ricos, sobre o grande capital, em troca de um aumento em tributos que podem recair sobre o consumo dos trabalhadores. O governo Collor iniciou o agressivo processo de abertura econômica e criou as bases para a privatização do setor produtivo estatal, por meio do Plano Nacional de Desestatização – PND.

Salvador (2012) argumenta que a Constituição estabeleceu princípios e diretrizes que permitiriam a construção de um sistema tributário mais justo caso aplicados a formulação da estrutura tributária e aplicados na modelagem de cada tributo, em seus diferentes aspectos constituintes, como sujeito passivo, fato gerador, base de incidência e alíquotas.

Mas, tais orientações não prevaleceram e o sistema tributário construído pós-Constituinte foi no caminho oposto com alterações na legislação infraconstitucional que privilegiaram as elites e o grande capital, agravando a concentração de renda no país. Além de contribuir decisivamente com as políticas macroeconômicas adotadas após o Plano Real. A correlação da luta de classes no país, no contexto do neoliberalismo, foi desfavorável aos trabalhadores e decisiva para o predomínio dos impostos indiretos e regressivos na estrutura tributária (SALVADOR, 2012, p. 148).

Portanto, a conjuntura desfavorável à classe trabalhadora nos anos 1990 foi um elemento decisivo para a configuração de uma estrutura tributária regressiva e promotora de desigualdades mesmo sob a vigência de um sistema constitucional que propugna valores tributários voltados à justiça fiscal, como a isonomia, a capacidade contributiva e a orientação para que os tributos sejam diretos, sempre que possível. No contexto de aceleração de contrarreformas neoliberais no Brasil, o sistema tributário continuou sendo edificado para privilegiar a acumulação capitalista e onerar mais pobres e trabalhadores assalariados, ao prejuízo dos valores consagrados constitucionalmente (SALVADOR, 2012).

Com o fim do governo Collor, momento em que “[...] o aventureirismo burguês levou à aberração” (CHASIN, 2000, p. 290)¹¹⁰, o governo Itamar também não mudou a orientação da política tributária. De fato, em julho de 1993 o governo federal criou o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – IPMF, posteriormente Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, mais um tributo de caráter indireto¹¹¹. Para Oliveira (2006), as mudanças ocorridas no período pós-constitucional demonstravam uma ausência de coesão e aumentariam o grau de anarquia tributária no país, afinal o objetivo central do governo era promover o ajuste fiscal, tido como essencial para estancar a sangria da inflação.

[...] o sentido neoliberal do ajuste estrutural capitalista dos anos 1990 foi sendo delineado na década anterior, na periferia do mundo do capital, de uma forma generalizada, e no Brasil em particular. [...] a exaustão gerada pelo processo inflacionário; as dificuldades de investimentos do setor público; e as tensões e paralisias geradas no interior do processo de democratização, no qual os conflitos entre classes e segmentos de classe não poderiam mais ser tratados diretamente de forma autocrática, obrigando as classes dominantes a uma certa concessão à democracia, distante de sua cultura política tradicional e, portanto, de difícil administração. A orientação neoliberal encontrou solo fértil ainda que sua introdução tenha sido retardada pelos processos delineados, e consolida-se como doutrina nos anos 1990 (BEHRING, 2008, p. 147).

A dificuldade para o trabalho se organizar na periferia do mercado mundial se manifestou na insuficiência de seus representantes para fazer o sistema tributário brasileiro ser realmente transformado.

De acordo com Oliveira (2006), várias propostas de reforma tributária foram apresentadas para subsidiar o processo de Revisão Constitucional previsto para 1993, mas que ocorreu em 1994. De um lado, empresários procuravam estancar a voracidade da arrecadação e dar maior racionalidade ao sistema, prejudicado com o aumento de impostos cumulativos. De outro, o Governo Federal buscava melhorar suas receitas e garantir recursos para o ajuste fiscal, bem como recuperar o que havia perdido para estados e municípios. Por fim, estados e municípios procuravam manter os ganhos adquiridos e aumentar a liberdade de disposição dos recursos arrecadados. Quanto ao conteúdo, Oliveira (2006) identifica as propostas entre as de cunho simplista, que sugeriam o abandono do sistema vigente e sua integral substituição por um sistema com poucos ou um só tributo, como a do Imposto Único sobre Transações (IUT).

¹¹⁰ Aberração que conseguiu ser superada pela classe dominante brasileira em 2018.

¹¹¹ Segundo informação colhida por Salvador (2010), 72% da arrecadação da CPMF advinha da contribuição das empresas, portanto, eram repassadas aos preços de bens e serviços.

Havia as de cunho racionalizador, com o objetivo de reduzir imperfeições e distorções, como as de criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) mais abrangente, que reduziria o número de impostos e contribuições e facilitaria a arrecadação. E haviam as de cunho fiscalista, que se preocupavam com a promoção de um ajuste fiscal, por meio da criação de novos tributos e do aumento da carga tributária.

Essas propostas convergiam ao identificarem os problemas da simplificação da legislação e estabilidade das regras de tributação; redução do número de tributos; ampliação da base tributária e adoção de medidas de combate à sonegação; desoneração/atenuação da carga tributária incidente sobre a produção, o investimento e as exportações. Entretanto, para Oliveira (2006), as diferenças políticas e a questão do pacto federativo fizeram com que as propostas não caminhassem muito naquele momento, especialmente qualquer proposta no sentido de tornar o sistema tributário menos regressivo.

Ocorre que as questões federativas conseguem ser superadas quando questões mais singelas se impõe. É o caso da propriedade e do imposto sobre heranças e doações, o ITCMD. Em 1992, o Senado Federal exerceu a sua prerrogativa constitucional e publicou a Resolução nº 9, de 1992, que estabeleceu como alíquota máxima do ITCMD em 8%, um valor bem baixo num país marcado pela concentração de todas as diferentes formas de propriedade. A resolução também permitia aos Estados estabelecer a sua progressividade, embora o texto constitucional já fosse suficiente para assegurar as alíquotas progressivas. O ITCMD é mais um elemento que denuncia o caráter conservador da Constituinte tributária, pois foi celebrado à época como um verdadeiro passo no caminho da progressividade, mas que apenas corresponde a 0,10% do PIB em termos de arrecadação.

4.7. Plano Real e sistema tributário como âncora fiscal neoliberal

O sistema tributário adotaria um papel mais fiscalista ainda com a entrada em vigor do Plano Real, quando passa a ser fundamental a construção de uma âncora fiscal para o sucesso do plano. A tão buscada estabilização monetária foi o grande trunfo econômico e político do Plano Real, instituído em fevereiro de 1994, no governo de Itamar Franco¹¹². O sucesso do Plano em estabilizar a moeda teve um forte impacto político positivo para seus defensores e proponentes, embora os efeitos sociais e o preço a ser pago por cada parcela da sociedade

¹¹² A unidade monetária ao tempo da introdução do Plano Real era o Cruzeiro Real, que foi instituído pela Medida Provisória nº 336, de 28 de julho de 1993, com a participação do então Ministro Fernando Henrique Cardoso.

viesses a ser bem diferenciados. Fernando Henrique Cardoso, ministro da Fazenda quando da instituição do Real, foi eleito presidente no primeiro turno das eleições de 1994. Para Saad Filho e Morais (2018), as mudanças políticas expressavam o processo de estabelecimento de vez do neoliberalismo como sistema de acumulação dominante no Brasil.

Esse sistema de acumulação tem quatro características dignas de nota: a financeirização da produção, da ideologia e do Estado; a integração internacional da produção (“globalização”); um papel dominante do capital externo na integração global da produção e na estabilização do balanço de pagamentos; e uma combinação de políticas macroeconômicas baseada em políticas fiscais e monetárias contracionistas e em metas de inflação, na qual a manipulação das taxas de juros se torna a principal ferramenta de política econômica (SAAD FILHO; MORAIS, 2018, pp. 96-97).

De acordo com Paulino (2010), o Plano Real assentava-se em duas colunas: a reforma fiscal e a reforma monetária. O descontrole do gasto público era apontado ao público como a origem da inflação brasileira. Na verdade, ao demonstrar outras razões macroeconômicas, Paulino (2010) associa o ajuste fiscal ao objetivo de atender interesses de capital estrangeiro interessado em aplicar recursos e se beneficiar do serviço da dívida brasileira, uma vez que as taxas de juros mais elevadas nas economias dependentes se tornaram atrativas num contexto, início dos anos 1990, em que as taxas de juros nos países centrais caíram, para fazer frente à recessão.

Os programas de estabilização [da América Latina no início dos anos 1990] apresentavam, na aparência, grande similaridade com os anteriores: política de contenção salarial; restrição monetária e creditícia e juros elevados; ajuste fiscal para eliminação do déficit público (corte em gastos correntes e investimentos). Na essência, porém, é que se vê a distinção: a política cambial, ao contrário da anterior (desvalorizações para estimular as exportações), se orientou para a valorização, constituindo-se em alavanca para estimular as importações. O corte do gasto público, na verdade, teve como mira principal a acomodação subsequente da massa crescente de juros internos e externos (CANO, 1999, p. 300).

A sobrevalorização da moeda “[...] deveria intensificar o impacto da liberalização das importações sobre a inflação e dar apoio a melhorias na competitividade graças ao barateamento dos bens de capital importados” (SAAD FILHO; MORAIS, 2018, p. 105). O objetivo explícito era inverter a balança comercial brasileira, aumentando importações, reduzindo exportações e, assim, aumentar o déficit da balança corrente, promovendo a entrada de capital externo no país. “Essas entradas de capital e a poupança do setor privado iriam financiar o crescimento econômico” (SAAD FILHO; MORAIS, 2018, p. 106).

A liberalização dos fluxos internacionais de capital buscou atrair poupanças externas e tecnologia moderna, de modo a financiar os déficits comerciais induzidos. Portanto, o Plano Real tinha sua viabilidade atrelada a influxos grandes e contínuos de capital externo. “A vulnerabilidade da economia a mudanças dos fluxos de capital externo tornou-se evidente depois das crises mexicana, asiática e russa, quando o Brasil foi confrontado com saídas de capital grandes e desestabilizadoras” (SAAD FILHO; MORAIS, 2018, p. 107). O único instrumento para resistir a esse processo eram as exorbitantes taxas de juros que penalizavam as contas públicas.

Segundo Behring (2019), a contrarreforma orientada para o ajuste, a partir de 1995, foi a versão brasileira de uma estratégia de inserção passiva e a qualquer custo do país na dinâmica internacional, constituindo-se em uma escolha político-econômica.

Uma escolha bem ao estilo de condução das classes dominantes brasileiras ao longo da história, mas com diferenças significativas: esta opção implicou, por exemplo, uma forte destruição dos avanços, mesmo que limitados, sobretudo se vistos pela ótica do trabalho, dos processos de modernização conservadora e desenvolvimentistas que marcaram a história do Brasil, ainda que conduzidos, em geral, de forma autocrática (BEHRING, 2019, p. 47).

Portanto, tratou-se de uma escolha-político econômica das classes dominantes, mas dada sobre as condições de possibilidade postas pela estrutura econômica e social do país. Esse fato salienta-se no papel do comércio exterior.

A exportação passou a depender mais dos setores produtivos menos complexos ou com produtos finais menos elaborados, como as commodities em geral, as quais também seriam estimuladas em detrimento das finanças públicas estaduais a partir da Lei Kandir. Houve uma diferença específica na estabilização neoliberal que ajuda a explicar por que, mesmo com a redução de gastos públicos, com arrocho salarial de servidores, privatizações e transferência de serviços públicos ao famigerado terceiro setor, a carga tributária cresceu a níveis cada vez mais altos na década de 1990.

Ao invés de combater a inflação e estabilizar a moeda em defesa dos trabalhadores e dos mais pobres que sofriam com os conflitos distributivos, a reforma promovida pelo Plano Real priorizou os interesses de capitais mundializados nacionais e estrangeiros. O ajuste fiscal seria, portanto, essencial para geração de superávits primários, uma vez que seria necessária uma criação de poupança primária para o pagamento de juros decorrentes do endividamento externo necessário à sustentação da âncora cambial.

O ajuste fiscal já havia se iniciado em 1993, com o Programa de Ação Imediata (PAI). O PAI incluía cortes profundos no orçamento federal de 1993, a renegociação das dívidas de estados e municípios com o governo federal, a renegociação da dívida externa do governo com bancos estrangeiros e a expansão das privatizações, iniciadas ainda no governo Collor. O PND foi ampliado em 1995, permitindo a privatização dos setores de infraestrutura, como energia elétrica, transportes e telecomunicações.

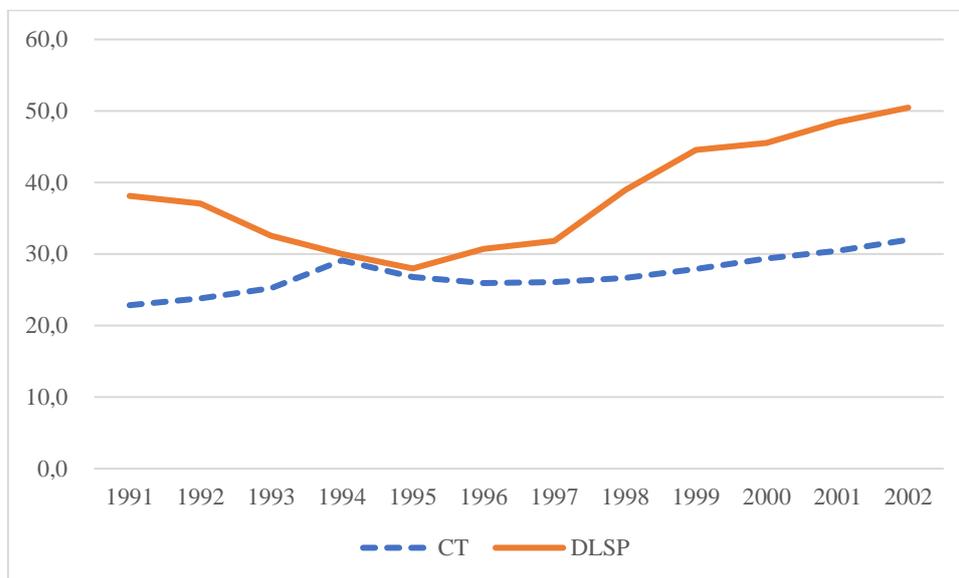
O governo central buscou a expansão de tributos que incidem em cascata sobre a produção e agravam a questão da justiça fiscal e da equidade, uma vez que se priorizou a utilização de fontes não compartilhadas com estados e municípios. Para Oliveira (2006), a adesão ao Consenso de Washington representou não uma retirada do Estado da economia, mas uma transformação do orçamento público em instrumento de valorização do capital rentista, onde o sistema tributário desempenharia papel fundamental neste processo.

Com o pagamento de juros tornando-se um compromisso sagrado, inescapável, o orçamento teve de ser ajustado para garanti-lo, o que tem sido conseguido por meio do sacrifício – para a economia e a sociedade – da redução dos investimentos públicos e das políticas sociais e da elevação contínua da carga tributária bruta, que saltou de 26,1% do PIB, em 1997, para 32% do PIB em 2002 (OLIVEIRA, 2006, p. 35).

A relação entre o aumento da carga tributária e a dívida líquida do setor público demonstra o papel fiscal que teve o aumento da carga tributária a partir do Plano Real. Trata-se do padrão genérico do neoliberalismo, em que se amplia o espaço do fundo público para o capital ao mesmo tempo em que se constrange as demandas do trabalho. “Assim, todo o esforço de redução de custos preconizado escoou pelo ralo do crescimento galopante das dívidas interna e externa, com toda uma montagem macroeconômica coordenada pela dívida, engessando o Estado para investimentos e políticas sociais estruturantes” (BEHRING, 2019, p. 48). O que se viu, desde então, foi uma sucessão de contrarreformas, com cada uma sendo ideologicamente sustentada como a “necessária” para a retomada de um crescimento. Entretanto, o que se viu foi a combinação de estagnação com crescimento do endividamento público, o que aumentou a pressão fiscal, especialmente dada a política de juros exorbitantes pagos pelo Estado brasileiro aos portadores de seus títulos da dívida. O sistema tributário passa a ampliar-se de maneira a atingir patamares inéditos na história do país, mas mantendo a velha relação entre tributos diretos e indiretos, com a prevalência dos últimos, penalizando de maneira dupla o consumo em um país estagnado, com altas taxas de informalidade, desemprego e com o predomínio dos baixos salários. Afirmava-se, mais uma vez, o caráter conexo do sistema tributário com uma

formação social e econômica fundada na superexploração do trabalho e na exclusão das demandas populares do plano da política fiscal e econômica.

Gráfico 22 – Carga tributária e dívida líquida do setor público – 1991-2002 - % PIB.



Fonte: Dívida líquida do setor público: Banco Central do Brasil. Carga Tributária: Receita Federal. Elaboração própria.

A Revisão Constitucional, longe de corrigir e avançar onde a Constituinte não avançou, promoveu mais regressão por meio do desfinanciamento da seguridade social. Por meio da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, foi instituído, para os exercícios de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência (FSE), com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica. De acordo com Edmar Bacha (1995), um dos idealizadores do Plano Real e presidente do BNDES em 1995, o equilíbrio do orçamento federal atingido no exercício de 1994 teria sido obtido graças ao FSE, “[...] que aumentou a liberdade do Tesouro para comprimir gastos na medida exata das receitas tributárias, além de liberar para despesas gerais o valor total do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF)” (BACHA, 1995, p. 25). Quando se fala em comprimir gastos, os agentes burocráticos da banca financeira pensavam em gastos sociais e serviços públicos, de modo a garantir a funcionalidade do fundo público na manutenção do rentismo.

Os objetivos da contrarreforma neoliberal não eram a redução dos gastos públicos propriamente, mas a geração de superávits primários, de modo a garantir segurança e estabilidade monetária para os capitais aplicados em títulos públicos emitidos pelo governo brasileiro. Integrava o FSE, entre outras fontes, 20% das receitas de competência do governo

federal, incluídas as contribuições sociais. O que era previsto para ser provisório e apenas para viabilizar a fase inicial de implementação do Plano Real tornou-se permanente.

A Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996, ampliou o prazo das desvinculações até junho de 1997, passando o fundo a se chamar Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Em novembro de 1997, nova emenda constitucional ampliou sua duração até 1999. Em 2000, houve a conversão do mecanismo na Desvinculação de Receitas da União (DRU). Ao tempo de escrita desta tese, a DRU encontra-se vigente até 31 de dezembro de 2023 pela Emenda Constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016, promulgada pelo Congresso Nacional a partir de PEC encaminhada ainda por Dilma Rousseff. A EC nº 93/2016 além de ter estendido seu prazo de vigência, aumentou o percentual da DRU para 30%, e criou a Desvinculação de Receitas dos Estados e do Distrito Federal (DRE), também em 30%. Apresentada nos manuais de administração orçamentária como um mecanismo modernizador e promotor de maior flexibilidade fiscal, na verdade, a DRU promovia à desmontagem das fontes de financiamento das políticas sociais vinculadas ao orçamento da Seguridade Social.

No bojo das transformações promovidas pela realidade econômica posta pelo Plano Real, a regressividade do sistema tributário seria acentuada com a aprovação da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Essa nova lei tributária demonstra como a financeirização passou a comandar os rumos do fundo público brasileiro.

De acordo com Oliveira (2018a), foi a legitimação política formada pelo sucesso alcançado pelo Plano Real no combate à inflação e no controle das contas públicas no seu primeiro ano que estimulou a reforma de 1995, a partir de uma proposta do então Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, por isso a reforma também foi apelidada de everardiana. A lei reformou o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), reduzindo a alíquota sobre o lucro tributável de 25% para 15%, bem como as alíquotas adicionais de 12% e 18% foram reduzidas para 10%. Com isso, a carga tributária sobre os lucros das empresas foi diminuída de um potencial 43% para um potencial 25%, além de ter sido eliminada a progressividade.

Além disso, em um movimento que favoreceu grandemente o capital mundializado, foram isentas as remessas de lucros e dividendos feitas para o exterior. A reforma everardiana também instituiu a possibilidade de dedução da figura dos juros sobre o capital próprio (JCP). De acordo com este mecanismo, as empresas poderiam deduzir os JCP como despesa financeira para o cálculo do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Para Salvador (2010), isso significou uma redução da base tributária do IRPJ e da CSLL, além de ser uma forma secundária de distribuição de lucros e dividendos, isenta de tributos. Houve assim, um efeito em cascata que reduziu significativamente o montante dos impostos sobre os lucros da pessoa jurídica.

Para demonstrar os efeitos dos JCP na redução da carga tributária advinda da renda do capital, utilizamos as demonstrações financeiras da B3 S.A. de 2020, que é a bolsa de valores oficial do Brasil. Utilizamos os valores reais dos resultados antes da tributação sobre o lucro e os valores dos juros sobre o capital próprio distribuídos nos anos de 2019 e 2020.

Tabela 48 – Exemplo dos efeitos dos JCP e da isenção de dividendos sobre a tributação dos ganhos dos acionistas. B3 S.A. – 2019-2020. Simulação. Valores em R\$ milhares.

Metodologia antes da Lei nº 9.249/1995		
Descrição	2020	2019
Resultado antes da tributação sobre o lucro	5.515.850	3.339.046
IRPJ + CSLL = 34%	1.875.389	1.135.276
Lucro líquido a ser distribuído	3.640.461	2.203.770
IRRF sobre dividendos (15%)	546.069	330.566
Dividendos líquidos distribuídos	3.094.392	1.873.205
Alíquota efetiva sobre ganhos do acionista	43,9%	43,9%
Metodologia após a Lei nº 9.249/1995		
Descrição	2020	2019
Resultado antes da tributação sobre o lucro	5.515.850	3.339.046
Juros sobre o capital próprio	1.193.865	1.558.999
Lucro líquido ajustado (apenas JCP)	4.321.985	1.780.047
IRPJ+JCP = 34%	1.469.475	605.216
Dividendos líquidos a serem distribuídos	2.852.510	1.174.831
Alíquota efetiva sobre ganhos do acionista	26,64%	18,13%

Fonte: Demonstrações financeiras de 2020. B3 S.A. Elaboração própria. Obs: Nos cálculos foram desconsiderados outros ajustes contábeis e legais sobre o lucro, como variação cambial de investimento no exterior, efeito da tributação sobre lucro no exterior, equivalência patrimonial e outras adições e exclusões. Ainda assim, as alíquotas efetivas quando considerados apenas os JCP no lucro ajustado ficaram próximos dos valores reais disponibilizados nas notas explicativas da B3 S.A., que foram 24,75% e 18,74%, para 2020 e 2019, respectivamente.

Na **tabela 48** podemos ver os efeitos extremamente positivos das modificações da Lei nº 9.249/1995 para o bolso dos acionistas de apenas uma empresa brasileira. A combinação da distribuição dos JCP, que reduz o montante do lucro a ser tributado pelo IRPL e pela CSLL, com a isenção dos dividendos da tributação do IRRF de 15%, fez com que uma tributação efetiva que seria de 43,9% sobre os lucros distribuídos aos acionistas, fosse reduzida para 26,64% em 2020, e 18,13% em 2019. A diferença das reduções deve-se à proporção em relação ao resultado dos JCP. Portanto, concedeu-se as empresas um instrumento em que a capacidade contributiva não é mais determinada pelo Estado, pela sociedade organizada, mas pelo conselho administrativo das empresas.

Além desse caráter rompedor com a lógica impositiva da tributação, os dividendos foram isentos tanto aos acionistas residentes ou não no país, um movimento que colocou o país na vanguarda da proteção dos interesses do capital, seja qual for sua origem. O Brasil passou a ser um dos poucos países do mundo em que os dividendos distribuídos a acionistas de empresas estão totalmente isentos de imposto de renda da pessoa física - IRPF¹¹³, uma conquista neoliberal que nem mesmo Reagan e Bush conseguiram atingir. Salvador (2016) destaca que, em 2012, foram declarados R\$ 207 bilhões recebidos por pessoas físicas na forma de lucros e dividendos, enquanto o montante com a inclusão de pessoas jurídicas foi de R\$ 436 bilhões. Assim, seria possível obter uma expressiva arrecadação tributária direta com a reintrodução dessa forma de tributação. Este montante expressa o estado da luta de classes no país, trata-se da disputa entre mais-valor e salário, entre capital e trabalho a partir das suas formas aparentes na esfera de distribuição e redistribuição do valor a partir da forma preço, ou seja, tributação dos ganhos do acionista, do proprietário do capital fictício, contra os ganhos e rendimentos do trabalho. A não tributação de lucros e dividendos significa a desoneração dos ganhos do capital e sua ampliação relativa em relação ao trabalho necessário remunerado dos trabalhadores, uma vez que a desoneração do capital é compensada por meio da tributação indireta sobre a renda do trabalho. Some-se a isso o fato de a eliminação da tributação sobre lucros e dividendos ser uma violação ao princípio constitucional da isonomia e da capacidade contributiva, torando o IRPF mais regressivo ao reduzir sua base de incidência e privilegiando uma forma de renda sobre a outra, no caso, a proveniente do capital sobre a do trabalho, seja ele assalariado ou realizado por conta própria.

[...] a isenção da distribuição de lucros e dividendos relativa ao imposto sobre a renda, instituída por meio do art. 10 da Lei nº 9.249/95, ofende o princípio constitucional da igualdade, por não observar os critérios da capacidade contributiva e da progressividade, aplicáveis ao imposto de renda por determinações constitucionais expressas (VIEIRA; MELO, 2017, p. 91).

A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, reduziu a alíquota máxima do IRPF para 25%, ficando o imposto de renda com 2 alíquotas de 15 e 25%, com uma progressividade em restrita. Em 1997, a alíquota máxima foi novamente elevada para 27,5%.

A situação fiscal que parecia confortável para a realização das mudanças fiscais beneficiando o capital e as classes mais privilegiadas não se confirmou nos anos seguintes. O

¹¹³ Situação “privilegiada” que pode se modificar a partir da aprovação no Senado Federal do Projeto de Lei nº 2.331/2021, o qual retomaremos mais a frente.

superávit primário de 1994 já desapareceu em 1995 e o país começou a gerar déficits nominais cada vez maiores, com uma rápida elevação da relação dívida/PIB.

Entre 1984 e 1994, a Dívida Líquida do Setor Público em relação ao PIB caiu continuamente de 57,6% para 30,4%. A deterioração fiscal do país se deu a partir de 1995, quando esta relação cresceu continuamente, devido às altas taxas de juros, até atingir 56,5% ao final de 2002. Em termos reais de janeiro de 2003 deflacionados pelo IPCA, a dívida líquida passou de R\$ 314 bilhões no início de 1995 para R\$ 901 bilhões ao final de 2002, triplicando o seu valor (KHAIR, 2006, p. 368).

Embora tenha conseguido aprovar as contrarreformas administrativa e previdenciária, o governo não conseguiu realizar a reforma tributária que pretendia, e, assim, continuou a lidar com a questão fiscal de maneira a ampliar as distorções.

Outra medida com forte caráter classista e que prejudicou muito os trabalhadores de menor renda foi a não correção da tabela do IR de 1996 a 2001, o que aumentou o número dos contribuintes alcançados pelo fisco, mas ao custo de tributar trabalhadores que muitas vezes não tinha auferido ganhos salariais reais.

No tocante à tributação sobre a renda do trabalho é importante recordar que, em 1996, a tabela do Imposto de Renda (IR) parou de ser corrigida periodicamente e com isso milhares de trabalhadores de menor poder aquisitivo passaram a ser tributados na fonte. No período de 1996 a 2001, a tabela do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) ficou congelada, isto é, sem nenhuma correção. Foi somente em 2002 que a tabela voltou a ser corrigida em 17,5%. Após novamente dois anos sem reajuste, ela voltou a ser majorada em 10%, em 2005. Desde então, vem ocorrendo alguma correção da tabela do IR, contudo, os reajustes têm sido insuficientes para repor integralmente os efeitos da inflação no pagamento de IR, pois não refletem toda a variação de preços do período. A inflação de janeiro/1996 a dezembro/2006, apurada pelo Índice de Preço ao Consumidor Amplo (IPCA/IBGE), foi de 110,18%, descontando os reajustes concedidos no período (39,59%), a tabela do Imposto de Renda, ainda, precisaria ser corrigida em 50,52% (SALVADOR, 2010, p. 218-9).

Ou seja, ampliou-se a tributação direta pelo imposto de renda de maneira regressiva, aumentando sua base de tributação pela penalização de trabalhadores com rendas mais baixas. Mais uma vez o tributo direto federal existente com maior possibilidade de realizar a redistribuição da renda foi utilizado para promover mais desigualdade.

Em 1997, com o Plano Real em risco pela fuga de dólares, a alíquota-teto do IR foi aumentada de 25% para 27,5%, pela Lei nº 9.532/97, entrando em vigor em 1998. Essa mudança veio no bojo do chamado “Pacote 51”, um conjunto de 51 medidas fiscais destinadas a obter uma economia adicional nas contas públicas de 2,5% do PIB. Foi a forma encontrada pelo governo para lidar com a crise global gerada a partir da desvalorização da moeda da Tailândia em junho de 1997, processo que logo atingiria Malásia, Indonésia, Filipinas, Hong

Kong e Coréia do Sul, e derrubaria a Bolsa de Nova York. As reservas cambiais brasileiras caíram de 63 bilhões de dólares em agosto de 1997, para 52 bilhões de dólares em outubro do mesmo ano (IPEADATA). Para manter a âncora cambial, o governo dobrou a taxa básica de juros do Banco Central a partir de outubro de 1997, que passou de 1,58% para 3,05% ao mês, o que ao ano representaria 45,9% de juros (BCB), tornando o país, em nome da estabilidade monetária, num escravo do rentismo. O aumento levou ao aumento da dívida pública e ao encarecimento dos empréstimos ao setor produtivo.

As alterações deste período não se limitaram às modificações nas alíquotas e nos fatores geradores. Salvador (2010) destaca que o combate à sonegação fiscal também foi enfraquecido, conforme o artigo 34 da Lei nº 9.249/95. De acordo com o texto legal aprovado, foi extinta a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e de sonegação fiscal quando o agente promover o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia.

Isso significa que o contribuinte que fizer apropriação indébita, por exemplo, de IR retido do trabalhador, da contribuição previdenciária, ou emitir nota fiscal fraudulenta, caso seja descoberto, basta pagar seu débito junto ao fisco. Ele ficará livre da punição de seis meses a dois anos de prisão. A mudança realizada permite a conclusão que o crime tributário compensa (SALVADOR, 2010, p. 197).

Salvador (2010) também evidencia que as autoridades fiscais ficaram impedidas de remessa de representação fiscal para fins penais relativos aos crimes contra a ordem tributária, no momento da autuação do contribuinte, devido ao artigo 83 da Lei nº 9.430/96. Este posterga o encaminhamento para depois da decisão final na esfera administrativa, o que na prática resulta na prescrição do crime, na maioria dos casos. Em 2010, a MP nº 497 passou a incluir os crimes de apropriação indébita previdenciária sobre este cobertor de impunidade.

O ajuste fiscal não foi suficiente e, em 1998, o governo negociou um acordo de 41,5 bilhões de dólares com o FMI para o período de 1999 a 2001. Para tanto, foi firmado o compromisso de se manter o equilíbrio fiscal e assim garantir a confiança dos investidores quanto à capacidade de solvência do Estado brasileiro.

Com esse acordo, com o qual o país se ajoelharia de vez para rezar o terço neoliberal também nos campos das políticas fiscal e tributária e que passaram a orientar sua administração a partir desse ano, cujos fundamentos perduram até os dias atuais, as mesmas foram despidas de qualquer importância como instrumentos de política econômica do Estado e transformadas em meras fiadoras do processo de estabilização, o que significa, em última instância, que devem ser voltadas exclusivamente para garantir receitas para o pagamento dos juros da dívida, visando a preservar a riqueza financeira e o crescimento descontrolado de seu estoque, mesmo que, para isso, sejam

esterilizados esses recursos com a geração de superávits primários e sacrificadas as políticas públicas ofertadas à população (OLIVEIRA, 2018a, p. 125).

O sistema tributário torna-se mero instrumento dentro do mecanismo de austeridade fiscal a ser seguido religiosamente¹¹⁴. Para efetivar o compromisso “eterno” do Brasil com ajuste fiscal, em 4 de maio de 2000 foi sancionada a Lei Complementar nº 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta lei tem suas raízes na Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995, ou Lei Rita Camata, em referência à sua autora. Esta LC disciplinou limites das despesas com o funcionalismo público, para as três esferas federativas, além de estabelecer medidas para o caso do ente federativo ultrapassar. A LC nº 82/1995 foi revogada pela LC nº 96/1999, a qual aperfeiçoou os limites, e, finalmente, a LRF, além de incluir os limites de despesas de pessoal, ampliou o escopo das normas de responsabilidade fiscal na administração pública brasileira.

Para Salvador (2010), a LRF tratou de limitar as despesas não-financeiras do orçamento e priorizar o pagamento de juros, permitindo a apropriação financeira pelo capital. A LRF foi um mecanismo a auxiliar a integração passiva e dependente da economia brasileira na economia globalizada. Como instrumento de contingenciamento do gasto fiscal, a LRF diminuiu a capacidade de intervenção do Estado na economia, especialmente por investimentos públicos, e de ampliação de gastos sociais, ela sacramentou o compromisso do orçamento público com a geração de superávits primários, mesmo que ao custo do sacrifício de direitos sociais e do desenvolvimento.

Em 1996, no contexto da readequação institucional e fiscal do Brasil ao seu papel subordinado no mercado mundial, foi aprovada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a Lei Kandir. Essa lei regulamenta o ICMS como um todo, estabelecendo os parâmetros para os legisladores estaduais e distritais. Além disso, essa lei representa uma conjunção de um país cujo capitalismo constituiu-se pela via colonial, que se insere de maneira subordinada no mercado mundial e que abraçou o neoliberalismo enquanto razão de Estado.

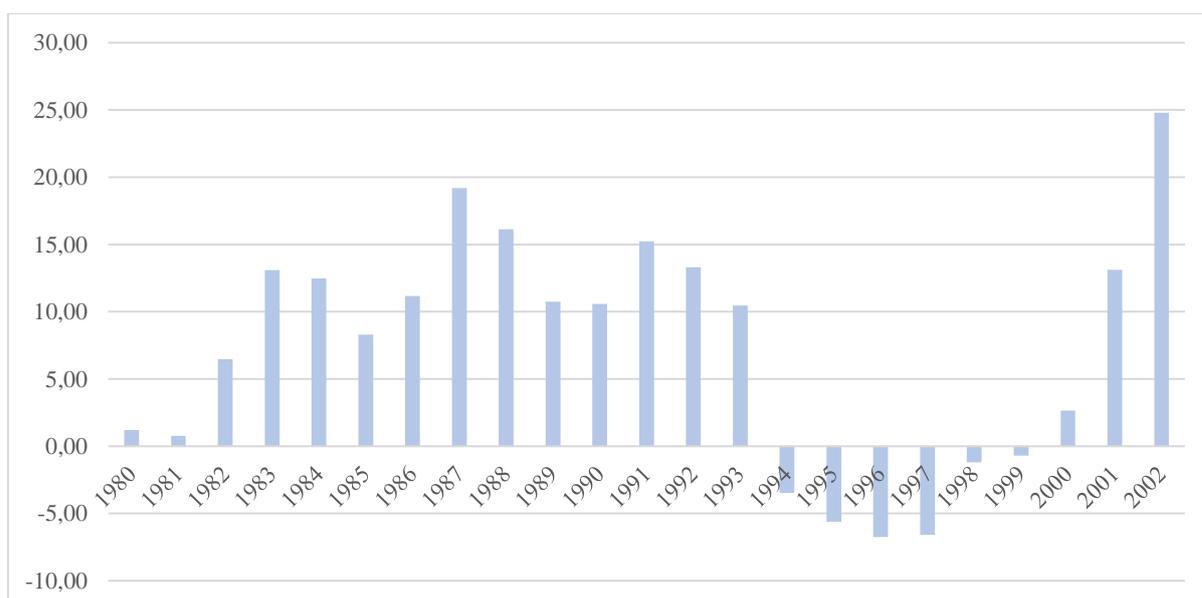
Em seu texto original, a Constituição Federal, no art. 155, §2º, X, a, definia que o ICMS não incidiria sobre a exportação de produtos industrializados, excluídos os semielaborados, que seriam definidos em uma lei complementar, a qual foi aprovada em 1991. A Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991 definia como semielaborados para fins de incidência do ICMS o

¹¹⁴ De acordo com Salvador (2010, pp. 380-1), “a carta de intenção assinada com o Fundo previa para 1999 um superávit primário de 2,6% do PIB, elevando-se até 3,0%, em 2001. As metas foram constantemente elevadas até 4,5% do PIB, em 2004. Registre-se que, em todos os períodos, a meta de superávit primário estabelecido com o Fundo foi superada. E mais, os recursos economizados não foram suficientes para pagar todas as despesas com juros, agravando o endividamento do Estado”.

produto semielaborado que resultasse de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada in natura; cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tivesse sofrido qualquer processo que implicasse modificação da natureza química originária; cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral representasse mais de sessenta por cento do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico disponível no País.

Com todas essas exceções, caberia aos estados a possibilidade de desonerar ou não produtos semielaborados e primários exportados do ICMS, apenas os industrializados e os semielaborados definidos por exclusão na lei complementar tinham imunidade constitucional ao ICMS, quando destinados ao exterior. O projeto de lei complementar apresentado pelo deputado Antônio Kandir, inicialmente pretendia acabar com essa exclusão, permitindo que todos os semielaborados gozassem da imunidade tributária, com a justificativa de que “os interesses nacionais requerem que esta tributação não exista”. Os “interesses nacionais”, como sempre nos estados modernos, eram os interesses de quem estava ganhando com o Plano Real. Os “interesses nacionais” foram ampliados em um substitutivo apresentado pelo próprio Kandir, onde agora era mais ampla a desoneração, pois o ICMS passaria a não incidir sobre produtos primários, semielaborados e serviços em geral. Os “interesses nacionais” eram sintetizados no objetivo de reverter a balança comercial que tinha ficado negativa com a valorização cambial, e que só seria resolvida quando o governo finalmente adotasse a flutuação cambial anos depois.

Gráfico 23 – Saldo da balança comercial brasileira – US\$ Bilhões – 1980-2002



Fonte: Ipeadata.

Elaboração própria.

Além da não incidência sobre as mercadorias exportadas, fossem primárias ou industrializadas, garantia-se o aproveitamento do crédito do imposto referente aos insumos utilizados nas mercadorias exportadas. Essa legislação teve impacto no fundo público dos estados, bem como dos municípios, tendo em vista a repartição constitucional. Além de perder autonomia na sua competência tributária, os estados perderam recursos que passaram a ser compensados pela União, o que implica num financiamento indireto aos exportadores de bens primários e semielaborados pelo fundo público federal.

A desoneração das exportações parece ser um movimento lógico, uma vez que retira dos estados uma prerrogativa que deve ser do governo federal, que tem a capacidade maior de gerenciar as relações de comércio exterior e dispõe do mecanismo de regulação por meio do imposto sobre a exportação. Ocorre que não existe lógica neutra no capitalismo, e o que se viu a partir da Lei Kandir foi mais um tijolo no movimento da financeirização e de escolha por um caminho de desenvolvimento subordinado com o estímulo ao agronegócio em detrimento do setor industrial mais complexo.

Novaes e Jensen (2020) comparam o caso brasileiro com o argentino, enquanto as exportações do agronegócio brasileiro alcançaram 96,8 bilhões de dólares em 2019, a arrecadação do imposto de exportação foi de apenas 16 mil reais. “Enquanto isso, a Argentina, maior produtor e exportador de farelo de soja do mundo, cobra 30% de imposto de exportação dos produtores locais” (NOVAES; JENSEN, 2020, p. 66). De acordo com as Estatísticas de Comércio Exterior do Agronegócio Brasileiro – Agrostat, providas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, 33,68% das exportações são do complexo soja, seguidas pelas carnes (17,23%) e produtos florestais (13,34%). As exportações do agronegócio corresponderam a 43,2% do total exportado pelo Brasil em 2019.

Para Novaes e Jensen (2020), a Lei Kandir soma-se a outros instrumentos que conformam uma estratégia pensada para fomentar o agronegócio, “[...] um dos eixos fundamentais do modelo de reprodução do capitalismo rentista e especializado na exportação de bens primários, com baixíssimo valor agregado [...]” (NOVAES; JENSEN, 2020, p. 63). O agronegócio movimentava 10 bilhões de dólares anualmente no Brasil, e as indústrias do setor contam com desoneração integral do IPI, PIS, Cofins, e parcial do ICMS. Para os autores, chega-se a um subsídio tributário direto de aproximadamente 3 bilhões de dólares por ano, ou seja, 30% das vendas do setor. Além disso, beneficiam-se com subsídios indiretos, como o abatimento sobre o IRPJ e CSLL dos fatos com insumos como fertilizantes, sementes, aviões para

pulverização e maquinário. Grande parte dos agrotóxicos e sementes utilizados no agronegócio são realizados pela operação de “escambo”, a qual demonstra o vínculo do agronegócio com financeirização.

Nessa operação, conhecida pelo sugestivo nome de “escambo”, troca-se o “pacote tecnológico” composto por sementes e agrotóxicos, por parte da produção futura. O produtor rural emite um título de crédito que é repassado às indústrias e aos outros agentes da cadeia de financiamento, tais como bancos, securitizadoras, serviços de estocagem e comercialização externa (tradings), gerando novos títulos de crédito em cada fase da operação, que é finalizada, no mais das vezes, com um contrato de “hedge” para “trancar o preço futuro”. A partir daí, surgem os chamados derivativos, contratos em que se distribuem os riscos e que representam um volume dez vezes maior que a produção real. Nesse ponto, a tributação é problemática e exigiria esforço e cooperação de outros países. Adentra-se na chamada ciranda financeira internacional (NOVAES; JANSEN, 2020, p. 64-65).

Alguns desses títulos são a Cédula do Produto Rural – CPR, o Certificado de Depósito Agropecuário e Warrant Agropecuário – CDA e WA e o Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio – CDCA, o Certificado de Recebíveis do Agronegócio – CRA e a Letra de Crédito do Agronegócio – LCA. O CPR foi criado em 1994, pela Lei nº 8.929/1994, os demais foram criados pela lei 11.076, de 2004. Estes vieram se somar a outros instrumentos criados em 1967: a Cédula Rural Pignoratícia – CRP, a Cédula Rural Hipotecária – CRH, a Cédula Rural Pignoratícia e Hipotecária – CRPH, a Nota de Crédito Rural – NCR e a Cédula de Crédito Rural – CCR. Esses quatro últimos instrumentos tornaram-se transferíveis e livres para serem negociados a partir de 2019, com uma medida provisória posteriormente tornada lei em 2020. A relação entre a financeirização e o agronegócio pode ser visualizada na quantidade de registros e valores registrados no sistema de registros da bolsa de valores brasileira, conforme a **tabela 49**.

Tabela 49 – Títulos de crédito do agronegócio em aberto no sistema de registros 2003-2020 (R\$ milhões).

	LCA	CDCA	CPR	CRP	CRH	CRPH	NCR	CCR	Total
2003	0	0	366	0	0	0	0	0	366
2004	0	0	1.800	0	0	0	0	0	1.800
2005	118	0	3.549	0	0	0	0	0	3.667
2006	0	152	2.300	0	0	0	0	0	2.452
2007	173	199	1.238	0	0	0	0	0	1.610
2008	1.777	237	1.659	1.578	17	460	1.207	0	6.942
2009	1.170	206	1.401	1.152	45	493	593	0	5.060
2010	281	70	948	218	30	72	87	0	1.705
2011	3.477	171	1.283	548	315	2.005	47	0	7.846
2012	18.549	78	1.172	7.441	2.469	8.024	283	3.371	41.388

	LCA	CDCA	CPR	CRP	CRH	CRPH	NCR	CCR	Total
2013	52.299	768	7.518	34.765	5.627	17.627	2.085	2.643	123.334
2014	103.607	1.099	3.150	57.698	7.153	18.401	5.091	6.569	202.768
2015	136.902	2.082	6.835	61.303	9.038	22.912	8.500	2.204	249.778
2016	137.592	1.519	5.695	56.172	9.115	25.359	8.535	1.167	245.156
2017	102.061	2.171	2.912	46.162	8.813	26.176	7.340	836	196.471
2018	78.956	0	1.461	48.542	10.860	28.085	6.101	447	174.453
2019	75.895	342	4.123	41.135	10.672	25.384	5.180	296	163.027
2020	74.304	932	5.123	36.676	10.811	25.488	4.742	267	158.343

Fonte: Estatísticas iBalcão – BMFBovespa. Estoque em 30 de junho de cada ano.

Elaboração própria

Há um significativo aumento do mercado de títulos de créditos privados envolvendo o agronegócio, especialmente a partir das (des)regulamentações de 2004. Os valores na **tabela 49** referem-se apenas aos registros em estoque, uma vez que esses títulos movimentam valores muito maiores dado o caráter especulativo posto pela sua livre transação. Essa liberalização torna o complexo do agronegócio em mais alavanca para o mercado de capital fictício e para a acumulação financeira, que é facilitada pela isenção que esses títulos têm de impostos, como o IOF. Além disso, títulos como o LCA são isentos do imposto de renda. Portanto, as benesses do sistema tributário ao agronegócio vão dos insumos beneficiados pela Lei Kandir aos derivativos financeiros. O que torna esse setor um dos que menos contribuem para o fundo público brasileiro. Trata-se da adequação tributária à expansão extensiva e intensiva do capital portador de juros dentro do contexto da financeirização.

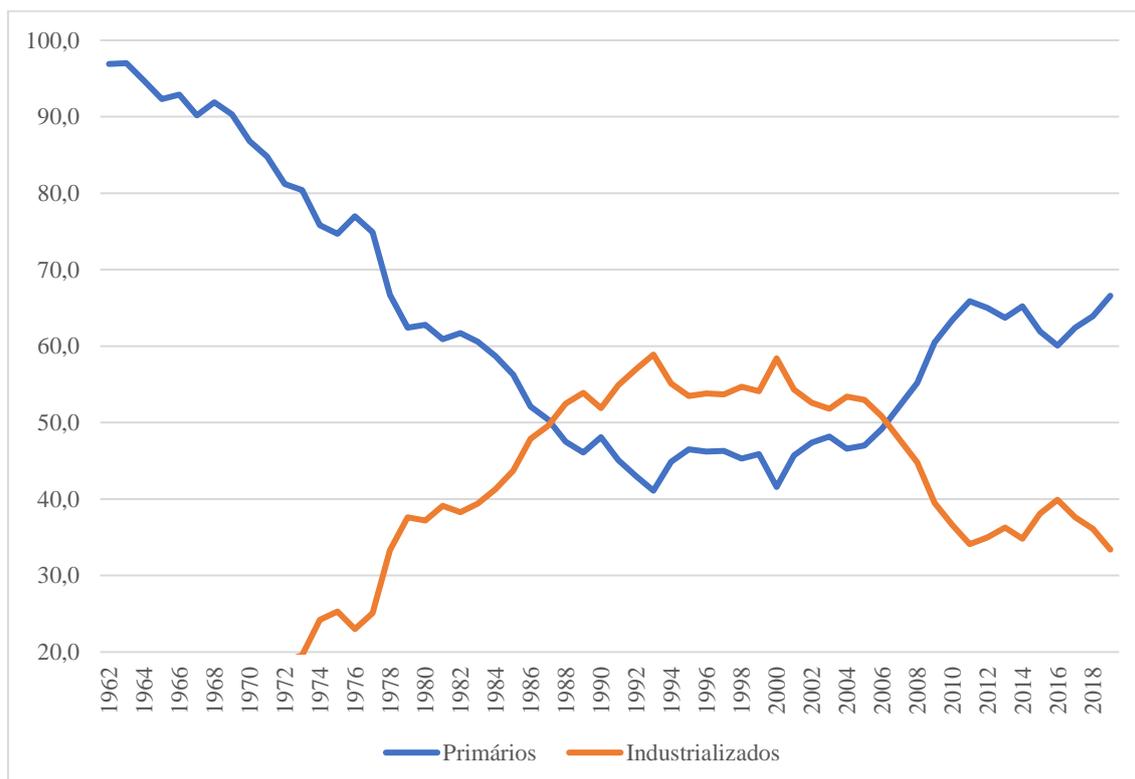
Novaes e Jensen (2020) chamam atenção para o fato de que a quase totalidade dos agrotóxicos consumidos no país não pagam tributos, dado o fato de que entram na cadeia de exportação, o que impede por exemplo, qualquer política fiscal de estímulo a uma agricultura menos tóxica. Embora os autores pugnem pela revogação da Lei Kandir, tal ato legislativo não seria suficiente a partir da constitucionalização dos exportadores em geral, transformando a isenção tributária concedida pela Lei Kandir em imunidade tributária constitucional, o que a configura como cláusula pétrea, passível de revogação apenas em novo processo constituinte.

Aqui é possível relembrar a constatação de Marini (2011) sobre o papel que as exportações de bens primários dos países da América Latina tiveram para estimular a ampliação do mais-valor no desenvolvimento dos países capitalistas que se tornariam imperialistas. Em 2020, cerca de um terço das exportações do agronegócio brasileiro foram destinadas a China, o principal cliente dessas mercadorias desde 2013, quando superou a União Europeia, e desde 2008, quando superou os Estados Unidos, se considerarmos apenas países, de acordo com o *Agrostat*. Portanto, o destacado crescimento da economia chinesa conta com um impulso do

barateamento dos bens primários subsidiados pelo fundo público brasileiro, os quais vão além do agronegócio.

A década de 1990 marca o momento em que são colocadas as bases o lugar que o Brasil passa a ocupar no mercado mundial desde então, conforme é possível observar no **gráfico 4.6**.

Gráfico 24 – Exportações de bens primários e industrializados segundo sua participação no total das exportações de produtos. Brasil - 1962-2019.



Fonte: CEPALstat.

Elaboração própria.

Obs: O critério de classificação entre primários e industrializados corresponde ao utilizado pela Divisão de Estatísticas das Nações Unidas. Entre os primários classificam-se produtos alimentares e animais vivos; bebidas e tabaco; matérias-primas não comestíveis; combustíveis e lubrificantes, minerais e produtos relacionados; óleos, gorduras e ceras de origem animal e vegetal; bens e operações não classificados em nenhuma outra parte do Standard International Trade Classification – SITC, e aqueles denominados metais não ferrosos. Produtos industrializados incluem produtos químicos e afins; artigos manufaturados, exceto metais não ferrosos; máquinas e equipamentos de transporte e itens industrializados diversos.

Há uma nítida reversão da composição das exportações brasileiras a partir da década de 1990, com o nível mais baixo de participação dos bens primários atingindo 41,1% em 1993, ano anterior à introdução do Plano Real, demarcando de vez o fim da longa onda de aumento da participação dos produtos industrializados na totalidade das exportações, a partir da base posta pelo sistema de substituição de importações.

A Lei Kandir também contribuiu para a eliminação dos resquícios de conteúdo de planejamento estatal ainda vigente na redação original do texto constitucional. Com imunidade geral, transmite-se qualquer alteração na estrutura produtiva, com a consequente pauta de exportação, às forças místicas do mercado, pelo menos segundo a ideologia prevalecente na aparência do neoliberalismo. Na prática, o que ocorre é uma reorientação do fundo público no financiamento da reprimarização e financeirização.

Outra consequência da mudança da estrutura econômica e do modelo de inserção no mercado mundial sobre a tributação decorre do desenvolvimento das bases tributáveis, conforme vimos no capítulo 2. As formas mais ou menos flexíveis de tributação dependem do grau de desenvolvimento capitalista de cada Estado-nação, os quais possibilitam que uma maior ou menor parcela da população seja tributada sobre a renda, a propriedade ou o consumo. No caso de uma economia cada vez mais assentada sobre uma pauta restrita de produtos, voltada ao mercado externo, além da dependência e maior vulnerabilidade geradas pelas variações de preços e crises externas, há uma tendência a restringir-se a base tributável sobre a renda. Embora o agronegócio cresça cada vez mais em importância no país, o modelo da grande propriedade exportadora restringe o número de indivíduos empregados, especialmente pelo aumento da composição orgânica nesse setor.

Tabela 50 – Dados estruturais dos censos agropecuários 1975-2017

Ano	1975	1980	1985	1996	2006	2017
Estabelecimentos	4.993.252	5.159.851	5.801.809	4.859.865	5.175.636	5.072.152
Área total (ha)	323.896.082	364.854.421	374.924.929	353.611.246	33.680.037	350.253.329
Tratores	323.113	545.205	665.280	803.742	820.718	1.228.634
Pessoal Ocupado	20.345.692	21.163.735	23.394.919	17.930.890	16.568.205	15.036.978

Fonte: Censo Agropecuário 2017-IBGE.

Elaboração própria.

É possível observar, que mesmo com a expansão da fronteira agrícola, a maior parte do aumento da produção tem-se sustentado na maquinaria, cujo um dos aspectos se manifesta no aumento do uso de tratores. O pessoal ocupado em 2017, é 25% menor do que em 1975, numa área 8,23% maior. Portanto, os dados sugerem que um padrão de produção que se baseia nas divisas do agronegócio corre o risco de restringir sua base de tributação, em especial a da renda dos salários, bem como promover ainda mais a concentração da renda e da propriedade, retornando aos parâmetros históricos do início do século XX.

O compromisso com o princípio da responsabilidade fiscal, ou da austeridade fiscal, prosseguiu como prioridade nos anos 2000 e 2010, tornando o sistema tributário condicionado

à garantia dos superávits primários e de uma política fiscal direcionada antes ao rentismo do que ao desenvolvimento e à redução da desigualdade social. Nas palavras de José Serra e José Roberto Rodrigues Afonso:

Mais do que objeto de discursos ou cartas de intenção, a austeridade fiscal poderá ser agora uma prática obrigatória, sob pena de se descumprir uma lei, e não uma promessa. [...] os tempos mudaram. A LRF, *made in Brazil*, é uma peça legal com poucos paralelos em outros países. Até mais relevante do que a lei em si foi a mudança de mentalidade que a viabilizou, pois ela foi aprovada com amplo apoio da opinião pública e por esmagadora maioria no Congresso. Assim, o mais importante está sendo a consolidação no país de uma nova consciência em torno da necessidade do equilíbrio macroeconômico (SERRA; AFONSO, 2006, p. 100, grifos no original).

Os autores têm razão quanto ao caráter original da peça legislativa, poucos países se colocam grilhões de maneira tão voluntária quanto o Brasil, como a LRF ou o “teto dos gastos” mais a frente, tratou-se de uma “mudança de mentalidade” em um país extremamente desigual e dependente que renunciou à gestão fiscal soberana para favorecer os interesses do rentismo associado ao serviço da dívida pública. O equilíbrio macroeconômico aventado é meramente orçamentário, uma vez que se realiza pela estagnação e pela redução de direitos sociais e investimentos públicos.

Ao longo do período de 1990 a 2002 o tema da reforma tributária sempre esteve presente no debate político, mas, não ocorreram mudanças estruturais, apenas alterações de natureza pragmática, centradas em ganhos de produtividade fiscal que agravaram as distorções já existentes no sistema (DAIN, 2006). A política fiscal se tornou fiadora da estabilidade macroeconômica. Para Goularti (2018), a política fiscal perdeu seu grau de autonomia relativa e passou a ser subordinada à política monetária, sendo submetida à disciplina da acumulação financeira. Esse novo padrão de atuação levou a fortes restrições na política de gastos públicos.

O que explica o desmonte parcial não é uma ou outra particularidade, mas um conjunto de ações políticas articuladas, ou seja, a explicação está no entrelaçamento da política de ajuste fiscal (austeridade), com a índole quase religiosa do orçamento equilibrado (receita igual à despesa estatal), com a queda da indústria no PIB, com a financeirização da economia, com o capitalismo de livre mercado/livre comércio e com o processo de reprimarização da economia brasileira (GOULARTI, 2018, p. 695).

A restrição fiscal é equilibrada com as benesses para o capital, em especial o capital portador de juros, de modo a manter o seu processo de valorização. A redução de gastos primários foi acompanhada com o aumento da carga tributária devido a um dos círculos viciosos do Plano Real, no qual as altas taxas de juros reduzem investimentos e a taxa de crescimento

do PIB, o que limitou as receitas tributárias e tendeu a ampliar o déficit fiscal (SAAD FILHO; MORAIS, 2018).

Neste contexto, é que ocorre a formação de uma nova coalizão política que assume o poder em 2003. Para Saad Filho e Moraes (2018), Lula foi eleito presidente em 2002 com o apoio de uma “aliança de perdedores”, a qual se tratava de grupos sociais que tinham em comum a experiência de perdas sob o neoliberalismo. Os autores identificam quatro grupos principais dessa aliança: 1) a classe trabalhadora urbana e rural sindicalizada, particularmente os trabalhadores qualificados, manuais e de escritório, os servidores das camadas inferiores e alguns segmentos profissionais de classe média; 2) grandes segmentos da classe trabalhadora informal; 3) a burguesia interna interessada na promoção da estabilidade política e na impulsão do mercado interno e 4) vários notórios oligarcas, latifundiários e líderes políticos de direita das regiões mais pobres, os quais perderam muitas posições influentes em Brasília por uma nova legião de gestores alinhados aos interesses do capital transnacional.

Entretanto, a burguesia internacionalizada e os financistas internacionais fizeram sua preocupação com a vitória do candidato tradicionalmente vinculado à esquerda fosse manifesta na grande mídia e até mesmo na cumplicidade do governo FHC, exigindo que os candidatos presidenciais, Lula em especial, garantissem a continuidade das políticas econômicas estabelecidas a partir do Plano Real. Ainda em junho de 2002, por meio da Carta ao Povo Brasileiro, o futuro presidente Lula havia se comprometido a preservar os superávits primários, com o objetivo de evitar o crescimento da dívida interna e manter a “confiança” na capacidade do governo de honrar seus compromissos. Comprometia-se a executar qualquer mudança sempre dentro dos marcos institucionais, o que ia além da democracia formal, mas era um compromisso com os pilares neoliberais do plano Real. A carta ao povo também poderia ser lida como uma carta ao mercado. A promessa foi cumprida, o governo Lula manteve o tripé macroeconômico: câmbio flutuante, política de metas para a inflação e superávit primário.

Filgueiras (2014) qualifica o padrão de desenvolvimento capitalista brasileiro como modelo liberal-periférico a partir do início dos anos 1990. Embora as políticas econômico-sociais tenham variado ao longo dos anos posteriores, manteve-se uma linha mestra dentro desta lógica. O autor identifica as origens do modelo liberal-periférico na desestruturação do modelo de substituição de importações nos anos 1980, com a crise da dívida externa nos países periféricos.

A desestruturação do modelo anterior iniciou-se com a ruptura de seu padrão de financiamento, calcado no endividamento externo e nas instituições financeiras estatais. Isso reduziu drasticamente a capacidade de crescimento econômico e se fez

acompanhar de um processo inflacionário que, em vários momentos, esteve no limiar de uma hiperinflação -apesar dos sucessivos e fracassados planos de estabilização. O novo padrão, apesar de manter certa continuidade com o anterior, no sentido de seguir a mesma estratégia “associada-dependente” em relação ao capital internacional, vigente desde o governo JK e o seu Plano de Metas, implicou em importantes transformações econômicas, políticas e sociais estruturais (FILGUEIRAS, 2014, p. 35).

Filgueiras (2014) destaca pelo cinco dimensões dessas profundas mudanças: 1) a disputa capital-trabalho tornou-se mais favorável ao primeiro, tendo em vista o aumento do desemprego e do enfraquecimento dos sindicatos; 2) a abertura comercial e financeira, junto às privatizações, deslocou a hegemonia econômica e política do capital industrial e do capital estatal, típica do modelo de substituições de importações, para o capital financeiro; 3) a inserção internacional comercial e financeira do país foi redefinida para um papel de produtor/exportador de commodities agrícolas e minerais e de plataforma de acumulação para o capital financeiro internacional; 4) a estrutura e o funcionamento do Estado foram redefinidos pelo processo de privatização das empresas estatais e pela incorporação da rolagem da dívida pública ao circuito do capital financeiro em escala internacional; 5) o enfraquecimento do movimento dos trabalhadores e dos sindicatos, somado ao abandono do trabalho político de organização, implicou em um processo de transformismo do Partido dos Trabalhadores e de suas principais lideranças, o que foi decisivo para a legitimação desse novo padrão de desenvolvimento. Para Filgueiras (2014), esse padrão apresenta uma dinâmica com as seguintes características: “vulnerabilidade externa estrutural, inserção passiva e regressiva na economia internacional, instabilidade macroeconômica e dificuldade de manutenção de taxas de crescimento mais elevadas” (FILGUEIRAS, 2014, p. 36).

O governo Lula deu prosseguimento ao gerenciamento do neoliberalismo. Embora a vitória nas eleições tenha sido com uma diferença de mais de 20 milhões de votos contra José Serra, o Partido dos Trabalhadores e seus aliados mais fortes conquistaram pouco mais que 30% dos assentos na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, o que impedia mudanças radicais e exigia negociações e concessões para implementação de reformas e programas. Dentre as medidas iniciais tomadas neste processo, com o objetivo de viabilizar o sistema previdenciário em termos financeiros e atuariais convergentes com o fiscalismo neoliberal, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 41/2003, que reformou o regime próprio de previdência social (RPPS) dos servidores públicos. Foram estabelecidas novas regras mais restritivas como idade mínima e fim da paridade para novos servidores, cobrança de contribuição de 11% sobre os rendimentos de aposentados e pensionistas a partir de determinado montante, bem como foi equiparado o teto de aposentadoria com o do regime geral de previdência social (RGPS),

devido o servidor que desejar receber valores de benefício superiores ao teto buscar regimes de previdência complementar, para o bem da financeirização.

A instituição do teto passou a obrigar os servidores a participar dos chamados fundos complementares de previdência. Criou-se, assim, um grande mercado de previdência complementar, o qual se insere diretamente no ciclo de valorização de capital fictício. De acordo com Granemann (2012), a previdência complementar ou os fundos de pensão transformam as aposentadorias em capital fictício sob a forma dos investimentos em ações e dos investimentos públicos, podendo ser considerados como instrumentos criados para a reversão da tendência da queda taxa de lucro por meio da financeirização, com sua expansão mais significativa remontando ao pós-segunda guerra mundial. No caso brasileiro, dada a manutenção da dominância do capital atrofico e da inserção subordinada no mercado mundial, as metamorfoses das formas de acumulação chegam e se expandem de maneira hipertardia e rebaixada. Os fundos de pensão, que em 1990 somavam uma carteira global em torno de 2,3% do PIB, segundo dados da Associação Brasileira das Entidades de Previdência Privada – ABRAPP, passam a ganhar cada vez maior relevância com a confluência das privatizações que passam a ocorrer a partir do PND e das reformas da previdência dos trabalhadores do setor privado em 1998 e do setor público em 2002.

Tabela 51 – Evolução da previdência complementar no Brasil – 1998-2020

	1998	2002	2020
Carteira total (R\$ milhões)	90.757	168.498	1.011.362
% PIB	9,05%	11,32%	13,58%
Participantes	1.671.416	1.691.620	2.666.863
% Pessoas ocupadas	2,53%	2,24%	3,09%
Assistidos	455.887	558.872	837.257
% Pessoas ocupadas	0,69%	0,74%	0,97%

Fonte: Abrapp; Ipeadata.

Elaboração própria.

A carteira apenas das entidades fechadas de previdência complementar atingiu o montante de mais de 1 trilhão de reais em 2020, o equivalente a 13,58% do PIB, proporção que aumentou em 4,5 pontos percentuais desde a reforma previdenciária de 1998, e 2,2 pontos percentuais em relação à 2002, antes da reforma de 2003. Entretanto, o número de assistidos em relação a população ocupada continuou sendo baixo, o que revela o real sentido da liberalização financeira da previdência, a qual combina-se com a restrição. Ainda de acordo com o boletim estatístico da Abrapp de dezembro de 2020, a carteira consolidada dos fundos

de pensão era composta por investimentos em fundos de renda fixa (55,3%), títulos públicos (15,4%), fundos de renda variável (12,9%), ações (7,5%), entre outros ativos financeiros.

A contrarreforma previdenciária empurra a classe trabalhadora que ainda tem acesso a algum tipo de remuneração regular para a previdência complementar, que na prática é transformar salários, trabalho necessário, em capital, capital fictício a ser manejado no mercado financeiro. Ao mesmo tempo, não houve contrapartida tributária para aliviar o assalariado, pelo contrário, determinou-se a obrigatoriedade de contribuição para os inativos, aumentou-se os tempos de contribuição, de serviço público e exercício no cargo, o que na prática significa mais contribuições, mais tributação estendida no tempo.

Em termos de legislação tributária no primeiro governo Lula, destaca-se a aprovação da Emenda Constitucional nº 42/2003, por meio da qual se conseguiu prorrogar a DRU e a CPMF, dois instrumentos fundamentais para o ajuste fiscal. A CPMF manteve a alíquota de 0,38% e a DRU manteve o percentual de 20%. Ou seja, nenhuma mudança de orientação. A reforma incluiu as esferas subnacionais como beneficiárias da partilha de uma contribuição econômica, a Cide-Combustíveis, algo ainda inédito até então. Lembremos que as contribuições tradicionalmente foram utilizadas como instrumento de ajuste para fazer frente à descentralização de receitas tributárias realizadas pela Constituição Federal. A Cide seria compartilhada em 75% para a União, 18,75% para os estados e 6,25% para os municípios. A Cide também teve seu fato gerador ampliado, antes prevista a incidência apenas sobre petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, possibilitou-se uma incidência mais ampla sobre produtos estrangeiros ou serviços.

Também visando acomodar os interesses dos estados e municípios, foi acrescentado o artigo 91 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, o qual passou a prever um sistema de compensação financeira aos estados e municípios, tendo em vista que a EC nº 42/2003 imunizou amplamente as operações de exportações de bens e serviços da incidência de ICMS, e a Lei Complementar para regulamentar os repasses prevista na Lei Kandir ainda não havia sido aprovada. Tal fato ocorreu apenas em 2020, por meio da Lei Complementar nº 176/2020. Essa lei estabeleceu um sistema de repasses de 4 bilhões de reais ao ano até 2020 a 2030.

A partir da EC nº 42/2003, o imposto territorial rural (ITR) passou a ter a possibilidade de ser cobrado e fiscalizado pelos municípios que assim optarem, desde que isso não implique redução do imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal. Caso opte, pertencerá ao município a totalidade do produto da arrecadação, que, do contrário, é de 50%, conforme previsto no texto original. A alteração constitucional foi regulamentada pela Lei nº 11.250, de 27 de dezembro

de 2005, que dispôs sobre a possibilidade da União celebrar convênios com o Distrito Federal e os municípios que assim optarem, desde que a opção não implique em redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. Se por um lado há um aspecto descentralizador nessa medida, de certo modo dando maior autonomia fiscal aos municípios, também pode-se interpretar que a União passa a abrir mão de um instrumento para a política de reforma agrária e de garantia da chamada função social da propriedade. Embora a União mantenha a competência para instituir e definir os parâmetros do ITR, ao deixar para iniciativa dos municípios a sua fiscalização, com todos os custos envolvidos e as dificuldades atreladas ao poder local dos grandes proprietários de terras, ela não faz o melhor esforço no sentido de utilizar esse tributo direto para atacar o problema da concentração de terras no Brasil. Além disso, não há uma integração entre IPTU e ITR. O ITR é o tributo sobre a propriedade com menor arrecadação no país, ficando atrás do IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD.

A EC nº 42/2003 também ampliou o prazo dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus, constitucionalizou a prioridade orçamentária para as atividades do Fisco; determinou a instituição do regime único para microempresas e pequenas empresas; estendeu a cobrança da Cofins e PIS/PASEP às importações de bens e serviços no exterior e transformou a Cofins em contribuição sobre o valor agregado.

Portanto, a reforma de 2003 tratou basicamente de preocupações fiscalistas, de pacto federativo e de eficácia e eficiência, a estrutura tributária e seus efeitos deletérios sobre as classes subalternas no Brasil não esteve no seu cardápio principal. A reforma não avançou sobre a discussão da tributação indireta e o debate sobre a progressividade continuou estagnado, com nenhum avanço significativo positivado em termos de alterações constitucionais¹¹⁵. Dain (2006) avalia que, com exceção de um pequeno núcleo ideológico do PT e de alguns parlamentares de outros partidos de esquerda, não houve grande mobilização na defesa de mudanças mais diretas na instituição de uma tributação progressiva. Ao longo da reforma, foi mais importante a preservação de alianças entre posições ideológicas conflitivas em torno ao denominador comum de interesses estaduais. Para Lopreato (2007), a política econômica do primeiro governo Lula seguiu o receituário convencional e buscou ampliar o esforço fiscal para evitar que os movimentos das taxas de câmbio e de juros do segundo governo Fernando Henrique Cardoso colocassem em risco o resultado das contas públicas.

¹¹⁵ Ainda em 2003, aprovou-se a Lei nº 10.684, a qual promoveu outras alterações na tributação pelas contribuições sociais. A Cofins teve sua alíquota aumentada de 3% para 4% para instituições financeiras. Foi elevada a base de cálculo para empresas prestadoras de serviços com recolhimento da CSLL com base no lucro presumido de 12% para 32% da receita bruta.

A maior parte das mudanças tributárias ao longo dos dois governos Lula seguiu esse sentido, de adaptar e tornar a carga tributária a um modelo de desenvolvimento que pretendia expandir, ainda que timidamente, a proteção social e dar alento aos grupos empresariais esmagados durante os governos tucanos, sem tocar nos pilares neoliberais do Plano Real.

A ampliação do superávit primário foi a solução buscada para manutenção da trajetória de queda da dívida pública e do aumento da credibilidade política econômica, o que gerou estabilidade, mas, inicialmente, não o crescimento possível em um momento favorável da economia mundial. No primeiro ano de governo, em especial, buscou-se a estabilização e recuperação da confiabilidade que foram manifestas numa aceleração inflacionária no final de 2002. A meta para a taxa Selic foi aumentada para 26,5% em fevereiro de 2003, com a demonstração de comprometimento fiscal, as expectativas para a inflação caíram e o Copom pode reduzir a taxa Selic para 16,5% em dezembro de 2003. A taxa seria elevada novamente em 2004, atingindo 17,75% ao final do ano. Essa foi manifestação de uma estratégia gradual de combate a uma percepção de risco de descumprimento de metas.

Apesar do conservadorismo e da austeridade fiscal preventiva o pelo governo, 2004 marcou o mais elevado crescimento anual da economia brasileira desde 1994. Tal crescimento, 5,2%, foi resultado, em boa parte, da manutenção do dinamismo das exportações (1,1%) e de uma recuperação do mercado interno baseada na ampliação do crédito e da renda (4,1%). As exportações apresentaram um crescimento de 16,4%, em relação a 2003, e o superávit comercial alcançou US\$ 33,7 bilhões. Neste ano, o governo deu início a uma política de valorização real do salário-mínimo que promoveu um aumento real do salário mínimo de 77,18% entre 2003 e 2016 (MARQUES, 2020), o que repercutiria positivamente sobre o consumo das famílias, junto ao aumento da disponibilidade de crédito.

Entre 2003 e 2006, de acordo com o índice de preços das commodities do FMI, os preços desses bens aumentou 17,32% ao ano, tendo em vista especialmente o crescimento da demanda chinesa, o que impactou positivamente na captação de divisas do país e na questão fiscal. Isso permitiu ao governo atender pleitos de grupos específicos, como exemplifica documento entregue pela Confederação Nacional das Indústrias – CNI ao presidente Lula em abril de 2004 (CNI, 2004). Ainda que de maneira tímida, foram criados alguns regimes especiais de tributação para fomento de alguns setores e atividades¹¹⁶, geralmente envolvendo cortes nos tributos sobre a receita ou a compra de insumos, com privilégios especiais aos exportadores.

¹¹⁶ São exemplos o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTE, pela Lei nº 11.033/2004; o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas (Recap) e o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação

O crescimento econômico, os superávits primários acima das metas, a boa confluência internacional, deram ao governo, fiel ao terço neoliberal, a coragem de avançar em alguns passos “neodesenvolvimentistas”¹¹⁷ no segundo mandato de Lula, como foi o caso da implementação do Programa de Aceleração do Crescimento – PAC, da recriação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam). O governo federal conseguiu fazer a combinação da macroeconomia neoliberal e do seu tripé macroeconômico com uma maior intervenção do Estado na economia, com estímulos diretos e indiretos a investimentos e nos gastos com obras de infraestrutura, tendo em vista parte da base burguesa que elegeu aquela coalisão política.

A relação positiva entre ampliação dos investimentos públicos e ampliação da arrecadação, com redução da relação dívida/PIB, decorreu em boa parte do sucesso na elevação dos níveis de consumo e investimento. O maior dinamismo da demanda interna expressou-se na elevação de investimentos e crescimento do consumo das famílias. O PIB cresceu 5,4% em 2007, com aumento de contratações no mercado formal, o que se manifestou positivamente nas arrecadações, em especial, das contribuições sociais, e que, gerava fiscalmente mais espaço para novos investimentos. A indústria cresceu 4,9% em 2007, com destaque para expansão de 5,1% na produção da indústria de transformação e 5% na construção civil. A FBCF aumentou 13,4%, e o sistema BNDES desembolsou R\$ 64,9 bilhões, uma elevação de 26,5%.

Nos três primeiros trimestres de 2008, a economia brasileira cresceu a taxas elevadas, com expansões fortes no consumo e nos investimentos, mas sofre uma queda quando passa a sofrer com a crise mundial do capital de 2008-2009. Conforme vimos no capítulo 2, o processo de ampliação dos ativos financeiros e da especulação representou foi uma das respostas do capital à lei da queda tendencial da taxa de lucro, especialmente a partir da estagnação econômica no final dos anos 1960 nos países capitalistas centrais. De acordo com Roberts (2016, p. 67), “em 2007, mais de 40% dos lucros das empresas norte-americanas foram para o setor financeiro, em comparação com apenas 10% em 1980”. A especulação com ativos financeiros trouxe lucros muito maiores e mais atrativos que aqueles encontrados no setor

(Repes), pela Lei nº 11.196/2005. Outros incentivos fiscais à inovação tecnológica previstos na Lei nº 11.196/2005 foram a dedução dos gastos com pesquisa e inovação tecnológica; redução de 50% do IPI incidente sobre máquinas e equipamentos destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico; depreciação acelerada; subvenção da remuneração de pesquisadores pela União; incentivos às microrregiões nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam, dentre outros.

¹¹⁷ Com aspas porque não houve nenhuma mudança significativa de rumo como propunham, com todos os seus limites, os desenvolvimentistas latino-americanos na metade do século XX. O maior intervencionismo aqui, que se manifestou especialmente no investimento público, em boa parte consagrado pelas parcerias público-privadas, esteve longe de tocar na dependência da economia brasileira, pelo contrário, continuou-se a criar os instrumentos e realizar os atos necessários ao aumento da especulação financeira, da vulnerabilidade externa, da reprimarização, da concentração fundiária, do extrativismo e do rentismo.

produtivo, que nunca recuperou as taxas de lucro dos “anos dourados”. A crise de 2008-9 manifestou o resultado do crescimento cada vez mais autonomizado da esfera do capital fictício em relação à produção real.

A Grande Recessão atingiu os Estados Unidos e as demais economias capitalistas avançadas, durando por cerca de 18 meses, do início de 2008 até meados de 2009. Segundo Roberts (2016), a crise adquiriu essa alcunha tendo em vista ter sido a mais longa e mais profunda contração de produção que a economia capitalista global, representada pelas trinta nações capitalistas avançadas da OCDE, tem experimentado desde a Grande Depressão de 1929-1932. De acordo com o autor, desde o pico do boom anterior no crescimento real do PIB, então de 2007, até o término da Grande Recessão em meados de 2009, as economias da OCDE se contraíram 6 pontos percentuais do PIB. Ao se comparar a produção global no nível em que deveria estar em 2009 caso a crise não sobreviesse, a perda de renda foi ainda maior, estando em 8 pontos percentuais. No decurso da Grande Recessão, o nível de produção industrial, foi 13% abaixo do seu pico anterior, e o comércio mundial caiu 20% em relação ao seu pico anterior. Os mercados de ações mundiais caíram em média 50% em relação ao pico em 2007.

Neste contexto, o governo reagiu por meio da manutenção do que já vinha fazendo, manutenção dos investimentos públicos, programas focalizados de transferência de renda e a política de aumento real do salário-mínimo. Além disso, os bancos públicos foram utilizados para oferecer crédito com juros subsidiários, e os bancos privados foram autorizados a emitir créditos com reservas compulsórias no Banco Central menores. No campo tributário, a alíquota do IOF para empréstimos às pessoas físicas também foi reduzida de 3% para 1,5% ao ano.

Houve uma retomada da política de desonerações fiscais, as quais haviam sido reduzidas desde a década de 1990, quando o ajuste fiscal se tornou o dogma inescapável, dada a subsunção da política fiscal ante a política monetária. Destacam-se as desonerações do IPI para automóveis, a linha branca de eletrodomésticos e produtos de construção. De acordo com Goularti (2018), a adoção dessa política anticíclica fez com que a participação das desonerações na arrecadação federal subisse de 10,5% para 17,9%, em média, entre 2003-2006 e 2007-2010, respectivamente. Ainda assim, mesmo com o recuo de 3,6% no último trimestre, o PIB registrou alta de 5,1% no ano. A demanda interna continuou sendo uma forte base de sustentação do crescimento da atividade econômica, a taxa de desemprego média anual caiu para 7,9%, contra 9,3% em 2007. A FBCF aumentou 13,8%, com expansão do consumo do governo de 5,6%.

Como uma das respostas aos impactos da crise, o governo Lula ampliou as faixas do imposto de renda de três para cinco, incluindo a do limite de isenção, com a introdução das

alíquotas intermediárias de 7,5% e de 22,5%, o que também foi colocado como uma forma de aliviar a carga tributária para a classe média (OLIVEIRA, 2018a).

Foi muito pouco para imprimir qualquer progressividade a esse imposto porque, além de os setores mais ricos da sociedade continuarem beneficiando-se de isenções e de terem suavemente taxadas as suas rendas do capital, eles continuaram favorecidos com a alíquota-teto de 27,5%, uma das mais baixas do mundo capitalista, a qual representa, por ser proporcional a partir de determinado nível de renda, um dos mecanismos de regressividade do sistema e de aumento das desigualdades (OLIVEIRA, 2018a, p. 127)

A preocupação manutenção da alíquota-teto, preservando a renda dos mais ricos, demonstra que o maior objetivo era gerar mais renda disponível para consumo, preservando o país diante da crise, do que realmente avançar na pauta da progressividade tributária. Diferente do compromisso com a justiça fiscal, o compromisso com a austeridade fiscal foi mantido de pé. Apesar da crise o governo manteve e atingiu as metas de superávit primário entre 2008 e 2010, apesar de ter reduzido a meta inicial de 2009.

Com a continuidade dos efeitos da crise mundial, a partir de 2011, o governo Dilma Rousseff passou reorientar a intervenção estatal dos investimentos diretos para a política fiscal, especialmente por meio das desonerações. O governo lançou mão do Plano Brasil Maior – PBM em agosto de 2011, que tinha o objetivo de acelerar o crescimento do investimento produtivo, por meio de um conjunto de decretos e medidas provisórias, onde as renúncias fiscais foram a principal mola propulsora, com uma expectativa de uma renúncia de receita estimada em R\$ 24,5 bilhões em 2011 e 2012. Dentre as medidas tributárias adotadas, destacam-se a continuidade da desoneração do IPI sobre materiais de construção, bens de capital e caminhões e veículos comerciais; a redução a zero da contribuição patronal sobre a folha de pagamento de indústrias de confecções, calçados, móveis e software e a devolução de créditos presumidos do PIS/Cofins acumulados na cadeia produtiva do setor manufatureiro. Compôs o PBM o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), que conferia à pessoa jurídica exportadora a possibilidade de apuração de valor para fins de ressarcimento do resíduo tributário existente em sua cadeia de produção. Também foi aprovada a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011, que ampliou a abrangência do Simples Nacional, implicando em mais redução da base tributária. Para Oliveira (2018a), a proliferação de regimes especiais de tributação, como o Simples e o do lucro presumido, contribuiu para a erosão da base tributável. Os regimes de substituição tributária buscaram aumentar a arrecadação para reduzir a sonegação, mas podem se tornar um problema caso sua venda se

estenda no tempo ou não se materialize. Para manter a flexibilidade fiscal, aprovou-se a EC nº 68/2011, que prorrogou a DRU até 2015.

A desaceleração prosseguiu em 2012, com agravamento do quadro internacional, o PIB aumentou apenas 0,9%, contra 2,7% em 2011 e 7,5% em 2010. A expansão do crédito auxiliou na manutenção do consumo das famílias como suporte do crescimento, por outro lado, a FBCF recuou 4%, a agropecuária, 2,3%, e a indústria, 0,8%. O déficit em transações correntes foi de US\$ 54,2 bilhões em 2012, 2,4% do PIB, contra US\$ 52,5 bilhões em 2011, 2,1% do PIB. Neste cenário de arrefecimento e quase recessão, o governo federal ampliou o conjunto de renúncias fiscais em um total de R\$ 46,4 bilhões em 2013, e R\$ 77,8 bilhões em 2013. O exaurimento da política fiscal ficou evidente na estagnação econômica em 2014, com crescimento de 0,1%. Houve recuo de 3,3% na produção industrial, com retração de 4,3% na indústria de transformação. O setor público registrou déficit primário de R\$ 32,5 bilhões, 0,57% do PIB, com déficits nas três esferas governamentais. Em contraposição, como medidas de ajuste fiscal, foram editadas as Medidas Provisórias nº 664 e 665, em 30 de dezembro de 2014, as quais instituíram regras mais rígidas para o acesso aos benefícios da pensão por morte e auxílio-doença, bem da concessão de seguro-desemprego, abono salarial e seguro defeso. Mais uma vez, o capital foi privilegiado contra o trabalho no fundo público brasileiro.

Durante este período, o governo Dilma Rousseff seguiu um conjunto de demandas dos representantes do moribundo setor industrial brasileiro, em especial algumas defendidas em documento denominado “Brasil do Diálogo da Produção e do Emprego: acordo entre trabalhadores e empresários pelo futuro da produção e emprego”, o qual foi elaborado em conjunto pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP; Central Única dos Trabalhadores – CUT; Força Sindical; Sindicato dos Metalúrgicos do ABC e Sindicato dos Metalúrgicos de São Paulo e Mogi das Cruzes, com apoio do DIEESE.

Neste documento, defende-se a eliminação dos impostos sobre o financiamento ao investimento; a desoneração tributária na aquisição de matérias-primas e componentes utilizados na produção nacional de máquinas e equipamentos; simplificação da legislação tributária; desoneração completa dos investimentos. O governo federal fez exatamente isso, por meio da desoneração direta ou criação de programas ou regimes especiais. É interessante observar como, em um documento elaborado por 5 entidades de classe representativas dos trabalhadores, e uma do capital, a justiça fiscal ocupou um lugar menor e abstrato. Enquanto as reivindicações do capital eram claras e objetivas, indicando exatamente o que o governo deveria fazer, as reivindicações de justiça fiscal transcreviam o texto constitucional, pedindo a “implantação de um modelo tributário que tenha a progressividade como princípio, ou seja, que

defina as alíquotas de tributação a partir da capacidade de pagamento do contribuinte” (FIESP et al, 2011, p. 31). Além disso, dentro da “justiça fiscal”, solicitava-se ampliação de prazo de recolhimento, direito de uso de créditos de ICMS e ampliação do limite inferior do Simples. Como medidas de efeito sobre a renda do trabalho, constou apenas o aumento do limite de isenção do IRPF e isenção do IRPF da renda recebida pelos trabalhadores como participação nos lucros e resultados – PLR.

A situação fiscal se agravou em 2015, quando o PIB recuou 3,8% no ano, com desempenho negativo dos setores da indústria e de serviços. Houve recuos na FBCF (14,1%), no consumo das famílias (4,0%) e no consumo do governo (1,0%). Dos grandes grupos de atividades, a maior queda foi da indústria (-6,2%), seguida dos serviços (-2,7%), com desempenho positivo da agropecuária (1,8%). Diante deste quadro, o déficit primário aumentou em relação a 2014, representando 1,88% do PIB brasileiro de 2015, mesmo diante de várias medidas de austeridade fiscal adotadas, especialmente sobre políticas públicas e investimentos.

Tardiamente, o governo revisou a desoneração do IPI para automóveis, móveis, laminados e painéis de madeira e cosméticos; elevou as alíquotas do PIS/Cofins incidentes sobre importações; aumentou o IOF incidente sobre operações de crédito para pessoas físicas; restabeleceu a Cide-combustíveis, que estava zerada em 2014; revisou parcialmente a desoneração da folha de pagamentos e elevou a alíquota da CSLL cobrada de instituições financeiras. A redução das desonerações tributárias da União foi de quase R\$ 4,2 bilhões, ainda assim houve desempenho negativo dos tributos associados à atividade econômica.

Salvador (2017) analisa o papel das renúncias tributárias sobre o financiamento da Seguridade Social no período de 2010 a 2016. O autor constata um crescimento de 46,93% acima da inflação, com a evolução de R\$ 217,27 bilhões a R\$ 319,23 bilhões. Em 2016, essas perdas equivaliam a 20,68% das receitas federais, ou 4,33% do PIB. O autor destaca que até 2012, a maior parte das renúncias ocorria sobre impostos, mas, a partir de 2013, passou a ocorrer sobre as contribuições sociais, retirando recursos que financiam as políticas de previdência social, assistência social, saúde e seguro-desemprego. Emblemático é o fato de que, em 2016, o desfinanciamento do Orçamento da Seguridade Social (OSS), com retirada de recursos pela DRU e pelas renúncias tributárias, somou R\$ 269,50 bilhões, isto é, 37,60% acima dos valores destinados às políticas de saúde e assistência social no orçamento da União, que totalizaram o montante de R\$ 195,86 bilhões. Com a reforma da previdência realizada em 2019¹¹⁸, as receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social deixaram de ser objeto da

¹¹⁸ Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.

DRU, a qual incide agora apenas sobre contribuições de intervenção no domínio econômico, outras contribuições sociais e sobre taxas federais.

A política de incentivos fiscais revelou-se um grande fracasso, além do enfraquecimento que levaria ao golpe, a saída do estado do campo dos investimentos para dar lugar ao setor privado não deu certo, mesmo com os generosos incentivos, com consequências graves para o orçamento fiscal e para o orçamento da seguridade social. A FBCF decaiu de 20,5% do PIB, em 2010, para 14,6% do PIB em 2017, conforme podemos verificar na tabela 3.

Tabela 52 – Formação bruta de capital fixo – variação 2010-2017

Ano	Formação bruta de capital fixo (R\$ milhões)			Formação bruta de capital fixo / PIB (%)
	Preços do ano anterior	Valores correntes	Variação em volume (%)	
2010	750 347	797 946	17,9	20,5
2011	852 478	901 927	6,8	20,6
2012	908 951	997 460	0,8	20,7
2013	1 055 584	1 114 944	5,8	20,9
2014	1 067 848	1 148 453	(-) 4,2	19,9
2015	988 284	1 069 397	(-) 13,9	17,8
2016	939 681	973 271	(-) 12,1	15,5
2017	948 381	958 779	(-) 2,6	14,6

Fonte: IBGE.

Elaboração própria.

O salto das desonerações, que foram de 3,14% do PIB em 2010, para 4,5% em 2015, não acionou o gasto capitalista em programas de inovação tecnológica, ampliação da base produtiva e instalação de novas plantas industriais. O governo Dilma Rousseff mudou a tributação da folha de pagamentos para o faturamento das empresas para vários setores, com o objetivo aparente de reduzir o “custo Brasil”, mas erodiu a base tributável e manteve a cumulatividade.

Tabela 53 – Evolução das renúncias fiscais federais – 2011-2018. % PIB e valores totais reais.

Tributo	% PIB							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
II	0,06	0,07	0,07	0,06	0,06	0,04	0,04	0,05
IRPF	0,61	0,63	0,59	0,61	0,67	0,72	0,76	0,75
IRPJ	0,68	0,73	0,67	0,68	0,66	0,71	0,72	0,72
IRRF	0,11	0,11	0,1	0,12	0,14	0,15	0,16	0,14
IPI-Interno	0,41	0,41	0,39	0,42	0,37	0,36	0,35	0,44

IPI-Importação	0,05	0,06	0,06	0,06	0,05	0,04	0,04	0,05
IOF	0,07	0,05	0,04	0,05	0,05	0,04	0,04	0,05
PIS-PASEP	0,16	0,19	0,2	0,21	0,21	0,19	0,19	0,19
CSLL	0,16	0,19	0,17	0,17	0,15	0,15	0,15	0,18
COFINS	0,84	0,99	1,03	1,05	1,04	0,97	0,99	0,99
Outras contribuições (1)	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02	0,01	0,02
Contribuições previdenciárias	0,49	0,7	0,84	1	1,09	0,90	0,92	0,87
Total - Renúncias	3,68	4,15	4,2	4,45	4,5	4,28	4,37	4,43

Valores constantes - IGP-DI - R\$ bilhões

Arrecadação Federal	1.518,9	1.478,8	1.547,5	1.524,1	1.499,1	1.453,6	1.358,6	1.444,7
Renúncias fiscais federais	246,6	271,9	314,1	341,1	339,8	316,0	307,6	328,6

Fonte: Demonstrativos dos gastos tributários. 2011-2018. Receita Federal.

Elaboração própria.

(1) Inclui CIDE, AFRMM e CONDECINE.

É possível observar na **tabela 53** que houve um aumento das renúncias fiscais em relação ao PIB ao longo do período, os quais se estabilizaram relativamente mesmo após o fim do governo Dilma em 2016. A maior parte do aumento se deu no campo das contribuições sociais, as desonerações da COFINS, que eram de 0,84% do PIB em 2011, chegaram a 1,05% do PIB em 2014. Neste período, as renúncias desse tributo aumentaram 50% em relação à inflação. A opção pelas desonerações das contribuições compromete o orçamento da seguridade social, porém é mais fácil politicamente, dado que sua receita não é compartilhada com os demais entes federais. Os valores constantes, deflacionados pelo IGP-DI, a preços médios de 2018, demonstram como a arrecadação federal caiu, primeiro em 2012, e depois a partir de 2015, como efeito da queda da atividade econômica e da política de desonerações, a qual mesmo após os dois anos de recessão e o impedimento de 2016, manteve-se em nível acima do patamar de 2011, seja em relação à proporção do PIB, seja em valores reais. Em 2015, ano interior ao impeachment, as renúncias fiscais tinham aumentado de R\$ 246,6 bilhões, em 2011, para R\$ 339,8 bilhões, um crescimento real de 37,81%. Ao mesmo tempo, a arrecadação tributária federal caiu de R\$ 1.518,9 bilhões para R\$ 1.499,1 bilhões, uma queda de 1,30%. Portanto, as demandas dos autointitulados industriais e empresários de outros setores foram muito bem atendidas e acomodadas pelo fundo público brasileiro, mas a contrapartida de investimentos e produtividade não veio.

Marquetti, Hoff e Miebach (2020) demonstram que a taxa de lucro cresceu entre 2003 e 2007, com aumento na utilização da capacidade instalada e da produtividade potencial do capital. Entretanto, entre 2007 e 2015, a taxa de lucro passa a declinar devido ao aumento dos salários e à queda da produtividade potencial do capital. Os autores consideram que a política

de subsídios e incentivos em um período de taxa de lucro em queda foi um erro do primeiro governo Dilma, cuja tentativa de correção por meio de medidas neoliberais mais duras no segundo governo sustentou um leve aumento na taxa de lucro média em 2016, mas às custas do desemprego e da redução do salário real, compondo a base da crise social e política, dada a alienação da governante simultaneamente diante dos capitalistas e dos setores populares.

O fracasso da política econômica no último ciclo petista serviu de caldo para o golpismo que fulminou o segundo mandato de Dilma, além de fomentar o discurso da necessidade de retomada de reformas neoliberais mais ortodoxas e rígidas, como foi o caso da adoção original do teto de gastos previsto no Novo Regime Fiscal. Embora tenham avançado na progressividade dos gastos sociais, os governos petistas não avançaram contra a regressividade do sistema tributário. As políticas sociais, entretanto, começaram a ser atacadas quando a série de crescimento econômico inverteu em 2015, uma vez que a prioridade seria garantir o princípio da responsabilidade fiscal¹¹⁹.

Em janeiro de 2016, pela Lei ° 13.254, foi instituído o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Tratou-se de um expediente de “repatriação” de recursos com o objetivo arrecadatório dentro do quadro de ajuste fiscal iniciado por Dilma Rousseff e continuado por Michel Temer. Foram arrecadados R\$ 23,53 bilhões com o RERCT em 2016, cerca de 0,37% do PIB.

No quadro de descumprimento pelo terceiro ano consecutivo de um dos pilares do tripé macroeconômico neoliberal do país, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 95 em dezembro de 2016. Essa EC criou o Novo Regime Fiscal da União (NRF), o qual fixou limites para expansão das despesas primárias. Para Salvador (2017), o congelamento das despesas primárias por 20 anos, corrigidas apenas pela inflação, inviabiliza a vinculação de recursos para políticas sociais nos moldes da Constituição Federal, além de destruir a capacidade do Estado em regular e implementar programas e ações para o desenvolvimento, ao mesmo tempo em que o pagamento de juros da dívida pública não fica restrito a nenhum teto orçamentário.

No novo momento em que o aventureirismo burguês novamente levou o país à aberração¹²⁰, o debate tributário retornou, em um cenário de estagnação econômica, déficits fiscais e crise social. Novamente, o ponto principal do debate é a questão da eficiência, de um lado, e a questão do federalismo, do outro. Seria algo que fugiria muito à regra das

¹¹⁹ A nova cultura fiscal que Serra e Afonso (2006) elogiaram prevaleceu.

¹²⁰ Referência uma das definições de Chasin (2000) sobre a eleição de Fernando Collor em 1989.

contrarreformas realizadas após o golpe de 2016, como a trabalhista (2017) e a previdenciária (2019), esperar algo muito diferente em termos de equidade ou justiça social. Depois de uma longa estagnação discursiva sobre a possibilidade de se introduzir o imposto único ou “ressuscitar” alguma forma de CPMF, o governo federal finalmente apresentou uma proposta de alteração das regras tributárias em junho de 2021, a qual foi aprovada com modificações pela Câmara dos Deputados em setembro do mesmo ano, e que, no momento final desta pesquisa, aguarda as alterações e aprovação do Senado.

A relevância de citar esse texto ao final da pesquisa, deve-se ao fato dela tocar em alguns pontos importantes. Em relação ao IRPF, ela acaba com a isenção de lucros e dividendos, o que pode ser encarado como um avanço progressivo importante, que não foi realizado durante os 13 anos de governos petistas.

De acordo com a proposta aprovada na Câmara dos Deputados, os lucros e dividendos passariam a ser tributados a uma alíquota de 15%. Aqui já fica claro um primeiro limite. Em primeiro lugar, temos novamente expresso o caráter conservador dos parlamentares que hegemonizam o debate tributário nas últimas décadas, pois a proposta enviada pelo governo federal estipulava a alíquota em 20%. Portanto, o parlamento reduziu a possibilidade progressiva de uma proposta apresentada por um governo extremamente conservador. Em segundo, lugar, tanto a proposta original como a aprovada pelo Legislativo, mantêm a injustiça tributária ao privilegiar os ganhos proveniente da propriedade de capital sobre os ganhos provenientes da renda de salários ou renda de trabalho autônomo. De acordo com a proposta aprovada, já com os valores da tabela progressiva do IRPF atualizada pelo mesmo projeto de lei, a partir dos rendimentos mensais acima de R\$ 4.250,00 paga-se mais IRPF, à alíquota de 22,5%, sobre salários que sobre dividendos, cuja alíquota única é de 15%. A partir de R\$ 5.300,00, o privilégio tributário dos dividendos aumenta ainda mais, com a tributação geral sobre a renda de 27,5%. Trata-se da manutenção da violação ao princípio constitucional da isonomia combinada com a ignorância do princípio da capacidade contributiva (VIEIRA; MELO, 2017). Essa violação mantém-se em uma série de isenções criadas a grupos específicos de rendimentos ligados ao capital. A maior parte foi adicionada durante a sua tramitação na Câmara dos Deputados, onde se definiu que continuam isentos de pagar sobre a distribuição de lucros e dividendos: pessoas físicas que recebam esses rendimentos de microempresa ou empresa de pequeno porte com receita bruta anual inferior a R\$ 4.800.000,00; empresas participantes de holding; receptoras de recursos de incorporadores sujeitas ao regime especial de tributação estabelecido pela Lei nº 10.931/2004; e fundos de previdência complementar.

Por fim, embora atualize-se os limites da tabela progressiva geral, as alíquotas continuam a mesma, com o baixo valor da alíquota-teto de 27,5%. Em relação à tributação da renda das pessoas jurídicas há um avanço importante com eliminação da figura dos juros sobre o capital próprio – JCP. Assim, devolve-se ao Estado, e não ao conselho administrativo de uma sociedade anônima, a competência de definir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, permitindo uma aproximação entre a alíquota definida em lei e a alíquota efetiva. Em contrapartida, o IRPJ teve sua alíquota reduzida para 8%, totalizando 18%, com a alíquota-adicional. Atualmente, o valor é 25%. A CSLL também poderá ser reduzida, de acordo com o fim de alguns incentivos fiscais, em 1 ponto percentual em cada uma de suas categorias. Portanto, assim como no caso do IRPF, o avanço ocorre com contrapartidas que pretendem conservar os rendimentos do capital. Em nossa interpretação, a reforma avança em pontos importantes, entretanto com uma intenção de adequar contabilmente o sistema tributário brasileiro aos parâmetros comuns dos países membros da OCDE, tendo em vista o pleito do governo federal para este objetivo.

De maneira geral, apesar dos avanços destacados, as alterações legislativas parecem seguir a tendência das mudanças tributárias no Brasil desde 1965, com uma diferenciação das rendas do trabalho e do capital, com privilegiamento das últimas contra as primeiras. Neste século, o sistema tributário brasileiro vem mantendo uma estrutura sólida, conformada a partir do último ciclo de expansão nos anos 1990.

4.8. A tributação no Brasil contemporâneo

4.8.1. Estrutura global

A estabilidade da estrutura tributária brasileira neste começo de século pode ser visualizada na **tabela 54**.

Tabela 54 – Estrutura tributária brasileira 2002-2019

Ano	CT		Renda		Consumo		Propriedade		Outros		Dire- tos	Indi- retos	D/I
	% PIB	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT				
2002	30,5	8,2	26,9	19,9	65,4	1,1	3,8	1,2	4,0	30,6	65,4	0,47	
2003	29,8	7,7	25,8	19,7	66,0	1,1	3,8	1,3	4,4	29,6	66,0	0,45	
2004	30,8	7,7	25,0	20,5	66,6	1,1	3,6	1,5	4,8	28,6	66,6	0,43	
2005	31,9	8,7	27,2	20,5	64,4	1,1	3,5	1,6	5,0	30,7	64,4	0,48	
2006	31,7	8,6	27,3	20,3	64,2	1,2	3,7	1,6	4,9	30,9	64,2	0,48	

Ano	CT		Renda		Consumo		Propriedade		Outros		Dire- tos	Indi- retos	D/I
	% PIB	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT				
2007	32,0	9,0	28,1	20,3	63,2	1,2	3,7	1,6	4,9	31,8	63,2	0,50	
2008	31,9	9,5	29,6	19,8	62,2	1,2	3,7	1,4	4,4	33,4	62,2	0,54	
2009	30,3	9,0	29,8	18,6	61,4	1,3	4,1	1,4	4,7	33,9	61,4	0,55	
2010	30,9	8,6	27,9	19,6	63,5	1,2	4,0	1,4	4,7	31,9	63,5	0,50	
2011	31,6	9,1	28,9	19,8	62,7	1,2	3,9	1,4	4,5	32,8	62,7	0,52	
2012	30,8	8,6	28,0	19,5	63,4	1,3	4,1	1,4	4,5	32,1	63,4	0,51	
2013	30,7	8,7	28,3	19,4	63,1	1,3	4,1	1,4	4,5	32,4	63,1	0,51	
2014	30,0	8,5	28,5	18,7	62,6	1,3	4,4	1,4	4,6	32,8	62,6	0,52	
2015	30,1	8,6	28,5	18,7	61,9	1,4	4,7	1,4	4,8	33,3	61,9	0,54	
2016	30,3	9,2	30,3	18,1	59,8	1,5	4,8	1,5	5,1	35,1	59,8	0,59	
2017	30,5	9,0	29,3	18,5	60,7	1,5	4,9	1,6	5,1	34,2	60,7	0,56	
2018	31,7	9,2	29,1	19,3	60,9	1,6	4,9	1,6	5,1	34,0	60,9	0,56	
2019	30,9	9,3	30,1	18,8	60,8	1,6	5,2	1,2	3,9	35,3	60,8	0,58	
Média	30,9	8,7	28,3	19,5	62,9	1,3	4,2	1,4	4,6	32,4	62,9	0,52	

Fonte: Receita Federal; Ipeadata. Elaboração própria. Não inclui FGTS.

A carga tributária brasileira manteve-se estável em relação ao PIB nos anos 2000 e 2010, variando em torno de 30,9%, bem como sua estrutura não se alterou significativamente nas últimas duas décadas. A tributação sobre o consumo é a mais significativa, representando em média 62,9% da arrecadação total no período analisado. Esta é seguida pela tributação sobre a renda, a qual representou em média a participação de 28,3% na arrecadação total, inclusa a CSLL, o equivalente a 8,7% do PIB. A tributação sobre a renda apresentou um leve aumento em sua participação no período de 2005 a 2011, refletindo o crescimento das relações formais de trabalho naquele momento (ORAIR; GOBETTI, 2013), retornando a cair e novamente a subir a partir de 2016, porém por efeito da estagnação econômica. A tributação sobre a renda no Brasil recai relativamente e absolutamente de maneira muito mais forte sobre os rendimentos do trabalho que sobre os rendimentos provenientes da propriedade do capital.

As contribuições previdenciárias dos trabalhadores, inclusas no grupo de tributos sobre a renda, de acordo com dados da Receita Federal, deflacionados pelo IGP-DI, apresentaram um crescimento real, acima da inflação, de 83,63% de 2004 a 2011. Já no período de 2015 a 2017 apresentou consecutivas taxas negativas de crescimento, caindo 2,4%, 0,5% e 4,4% em 2015, 2016 e 2017, respectivamente, expressando a crise, o desemprego e a informalização do mercado de trabalho. Por fim, temos a tributação da propriedade, que apresenta baixa

arrecadação no Brasil, tendo representado em média 1,3% do PIB e 4,2% da carga tributária total.

Tabela 55 – Estrutura tributária 2002-2019. R\$ bilhões. Variação anual.

Ano	Arrecadação total		Renda		Consumo		Propriedade	
	R\$ bilhões	Variação	R\$ bilhões	Variação	R\$ bilhões	Variação	R\$ bilhões	Variação
2002	1.607,6	-	431,7	-	1.051,3		60,4	
2003	1.598,5	-0,6%	413,2	-4,3%	1.054,6	0,3%	60,5	0,2%
2004	1.533,8	-4,0%	384,0	-7,1%	1.021,0	-3,2%	54,9	-9,3%
2005	1.609,3	4,9%	437,0	13,8%	1.035,8	1,5%	56,8	3,5%
2006	1.671,9	3,9%	455,9	4,3%	1.072,5	3,5%	61,4	8,1%
2007	1.878,0	12,3%	528,0	15,8%	1.187,5	10,7%	69,7	13,5%
2008	2.033,0	8,3%	602,7	14,1%	1.265,5	6,6%	75,8	8,8%
2009	1.864,9	-8,3%	555,1	-7,9%	1.145,0	-9,5%	77,0	1,6%
2010	2.171,4	16,4%	605,4	9,1%	1.377,9	20,3%	86,3	12,0%
2011	2.374,8	9,4%	685,7	13,3%	1.489,2	8,1%	93,4	8,2%
2012	2.346,8	-1,2%	658,0	-4,0%	1.487,1	-0,1%	96,2	3,1%
2013	2.442,2	4,1%	690,3	4,9%	1.541,6	3,7%	101,3	5,2%
2014	2.434,7	-0,3%	693,7	0,5%	1.523,2	-1,2%	105,9	4,6%
2015	2.410,6	-1,0%	688,1	-0,8%	1.493,0	-2,0%	113,7	7,4%
2016	2.368,8	-1,7%	717,9	4,3%	1.416,8	-5,1%	114,1	0,3%
2017	2.265,7	-4,4%	664,8	-7,4%	1.375,3	-2,9%	110,5	-3,2%
2018	2.430,0	7,2%	707,8	6,5%	1.480,1	7,6%	119,4	8,0%
2019	2.373,3	-2,3%	715,4	1,1%	1.443,1	-2,5%	123,1	3,1%

Fonte: Receita Federal. Valores de 2019, deflacionados pelo IGP-DI.

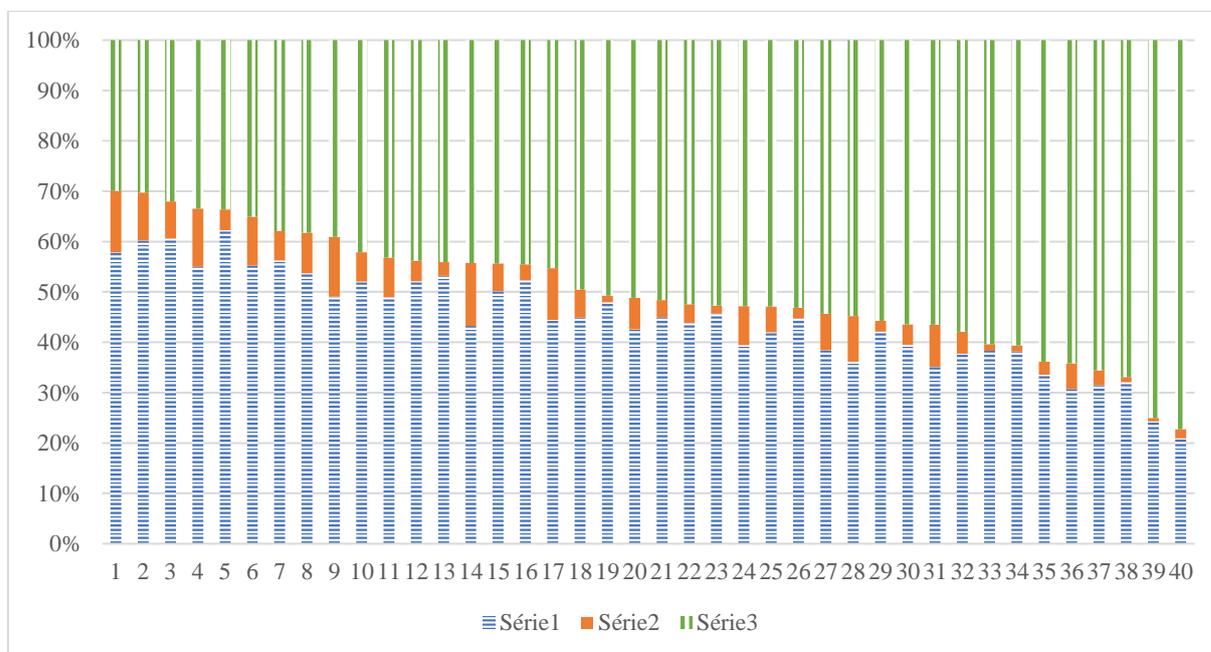
Elaboração própria.

De maneira geral, as variações da carga tributária acompanharam o crescimento econômico, com os tributos sobre a propriedade, pelo próprio caráter de sua base de incidência, apresentando uma menor elasticidade, mantendo o seu crescimento inercial mesmo durante o período de recessão mais recente ou durante a retração decorrente da crise de 2009, quando os tributos sobre a renda e a propriedade caíram, demonstrando a maior sensibilidade desses dois grupos de tributos aos ciclos econômicos. Além disso, esses dois grupos de tributos passam a ter seu crescimento afetado pelas políticas federais de renúncias fiscais a partir de 2011 e até 2016, especialmente. O único tributo federal sobre a propriedade, o ITR, não foi afetado por essa política, além de já ter uma baixa representatividade na arrecadação tributária brasileira.

Na comparação internacional com 38 países membros da OCDE, o Brasil apresenta uma relação entre tributos diretos e indiretos superior apenas a Letônia, Lituânia, Estônia e Costa

Rica. O cálculo da relação entre tributos diretos do Brasil resultou em um coeficiente de 0,56 em 2018, enquanto a média dos países da OCDE o coeficiente D/I foi de 1,02.

Gráfico 25 – Comparação Brasil e OCDE – Estrutura tributária – 2018 - % da arrecadação total.

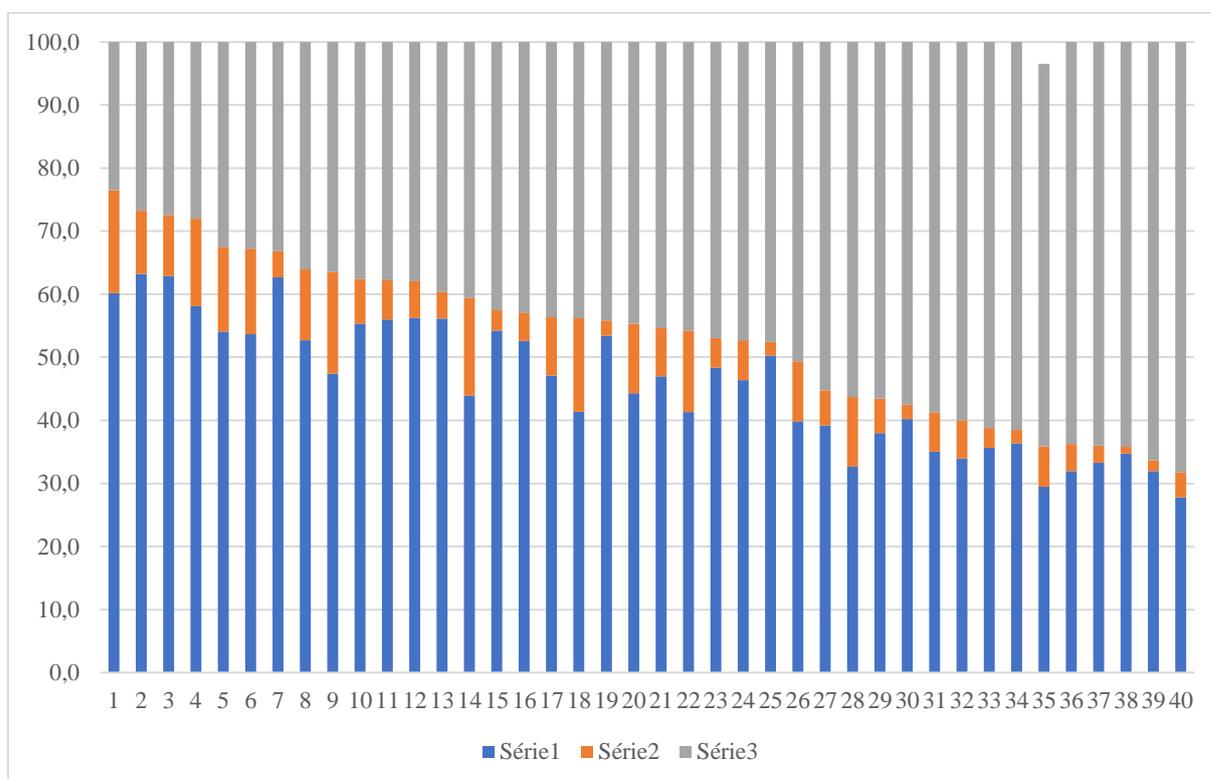


Fonte: OECDstat; Receita Federal.
Elaboração própria.

As bases dessa diferença, conforme sustentamos, encontram-se nos elementos que demonstramos ao longo desta tese, relacionados ao modo particular de objetivação do modo de produção capitalista em cada país, no seu grau de desenvolvimento – que inclui a base tecnológica, mercado de consumo interno e as relações sociais de trabalho –, na forma de relação mais ou menos subordinada desse país com o mercado mundial e na forma generalizada da reprodução capitalista mundial.

No caso da comparação realizada no **gráfico 25**, ainda há a ponderação qualitativa dos efeitos das contribuições para a seguridade social. Países com sistemas de bem-estar mais abrangentes e com maior tributação vinculada à proteção social tendem a reduzir a sua relação D/I, embora em casos como o Brasil, possa ocorrer das contribuições serem expandidas e desvinculadas para fins fiscais. No **gráfico 26** é possível observar que, mesmo quando desconsideradas as contribuições sociais, o Brasil mantém uma estrutura tributária regressiva, com o coeficiente D/I subindo de 0,56 para 0,59 apenas.

Gráfico 26 – Comparação Brasil e OCDE – Estrutura tributária – 2018 - % da arrecadação total. Sem contribuições para seguridade social.



Fonte: OECDstat; Receita Federal.
Elaboração própria.

Diferente de países como Áustria, Itália, Finlândia, França e Suécia, cuja relação D/I fica superior a 1 quando desconsideradas as contribuições sociais, o Brasil mantém a relação entre tributos diretos e indiretos praticamente no mesmo nível.

4.8.2. Tributação sobre o consumo

A tributação sobre o consumo é a de maior relevância na carga tributária brasileira, representando cerca de 60,8% da arrecadação total em 2019, dentro da média das últimas 3 décadas. De acordo com a classificação adotada, que segue a de Salvador (2010), na tributação sobre o consumo estão todos os tributos passíveis de serem repassados ao consumidor, a quem vai pagar pelo produto ou serviço final, assim incluem-se os tributos que incidem sobre o valor das mercadorias e serviços prestados, sobre a circulação, sobre a folha de pagamentos e sobre o faturamento.

Tabela 56 – Tributação sobre o consumo. Brasil. 2019.

Competência	Tributo	% Consumo	% CT	% PIB
Estadual	ICMS	37,39	22,74	7,02
Federal	INSS-Patronal	19,92	12,11	3,74
Federal	Cofins	17,44	10,61	3,27
Municipal	ISS	5,01	3,05	0,94
Federal	IPI	4,63	2,82	0,87
Federal	PIS	3,78	2,30	0,71
Federal	II	3,15	1,91	0,59
Federal	IOF	3,01	1,83	0,56
Federal	Pasep	0,93	0,56	0,17
Outros	Outros	5,53	3,36	1,04

Fonte: Receitadata.

Elaboração própria.

O principal tributo sobre o consumo no país é o ICMS, de competência estadual, que representa 37,39% do grupo de impostos sobre o consumo, 22,74% da carga tributária total e 7,02% do PIB. O ICMS é o tributo de maior arrecadação no país, sendo essencial para o financiamento dos estados e municípios. As contribuições previdenciárias dos empregadores ao regime geral da previdência social, na **tabela 56**, descritas como “INSS-Patronal”, junto com a Cofins, são contribuições vinculadas à seguridade social, de competência federal, as quais são o segundo e terceiro tributos sobre o consumo de maior relevância. Conforme vimos no desenvolvimento recente do capitalismo dependente brasileiro, a Cofins foi um tributo muito utilizado nas políticas de desonerações fiscais do capital. O ISS aparece na quarta posição como o tributo de maior arrecadação dos municípios, e incide sobre a prestação de serviços, a exceção dos serviços de telecomunicação, transporte estadual e intermunicipal, os quais estão sujeitos ao ICMS. O IPI, que substituiu o antigo imposto de consumo federal, é o quinto imposto sobre o consumo de maior relevância.

Com três esferas diferentes, fatos geradores próximos, essa quantidade de tributos e esferas de competência terminam por tornar difícil o controle e a fiscalização desses tributos, bem como de realizar qualquer planejamento racional em termos nacionais da tributação sobre o consumo. Souza (2018) defende que uma simplificação da tributação sobre o consumo com a extinção da miríade de impostos sobre o consumo pela introdução de um IVA incidente sobre todas as operações que envolvam bens e serviços, em conjunto com um imposto seletivo – IS, destinado à seguridade social. O IS seria utilizado para taxar mais fortemente produtos não essenciais, como artigos de luxo e produtos com impactos socioambientais negativos. Essa

combinação de mudanças poderia tornar a tributação sobre o consumo menos regressiva, mais eficiente e capaz de favorecer o planejamento público.

Silva (2018) propõe que uma forma de tornar a tributação do consumo menos regressiva, e até ligeiramente progressiva, com potencial redistributivo, seria por meio da “personalização” do IVA. A solução utilizada atualmente para aliviar a tributação sobre o consumo das famílias mais pobres é a utilização da prerrogativa constitucional de se fazer o ICMS seletivo, dando isenção ou atribuindo-se alíquotas menores aos itens da cesta básica. Ocorre que essas renúncias fiscais beneficiam tanto os mais pobres quanto os mais ricos, e, na prática, os 30% mais ricos se apropriam de 50% destes benefícios, enquanto os 30% mais pobres recebem menos de 14%. A solução proposta pela “personalização” seria utilizar a identificação na compra das famílias mais pobres identificadas por meio de um mecanismo como o Cadastro Único para Programas Sociais – CadÚnico, que, a partir do CPF informado na compra, receberiam o benefício fiscal diretamente na sua conta bancária. De acordo com Silva (2018), essa solução, que consiste na desoneração total ou parcial do imposto associado ao consumo de determinados contribuintes, foi adotada no Canadá e no Japão, e é uma solução que respeita os princípios do caráter pessoal e da capacidade contributiva.

Orair e Gobetti (2019) analisaram as propostas das PECs 45/2019 e 110/2019, atualmente com lenta tramitação na Câmara e no Senado federais, como propostas mais amplas de reformas da tributação sobre o consumo no Brasil. As propostas buscam criar um imposto sobre bens e serviços – IBS, nos moldes de um IVA, de dimensão nacional mas com gestão compartilhada, colocando fim a sobreposição de tributos federais, estaduais e municipais que recaem sobre bens e serviços. Segunda a análise dos autores, ambas as propostas tendem a desconcentrar receitas em favor das unidades federativas mais pobres, com a possibilidade de promoção de uma redistribuição da ordem de R\$ 25 bilhões das unidades federativas mais ricas para as mais pobres. Embora não tenham por objetivo a atenuação da regressividade do sistema tributário brasileiro, essas propostas poderiam reduzir a disparidade da dotação orçamentária entre os entes federados.

Portanto, há propostas de reformas atenuar ou reverter os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo. O desafio é como viabilizar esse tipo de projeto e sua efetivação dado o histórico brasileiro do sistema tributário ser um instrumento de luta entre elites locais e regionais, instrumento de transferência de renda do trabalho para o capital e do país para os países imperialistas. A desoneração do ICMS pela Lei Kandir é exemplar desse último aspecto, o barateamento de matérias-primas e produtos primários para países estrangeiros é feito às custas da tributação sobre o consumo interno permitida para os mesmos produtos. Além disso,

há o problema do conflito distributivo decorrente do precário federalismo brasileiro e das desigualdades regionais.

4.8.3. O caráter contraditório das contribuições

As contribuições têm por fato distintivo a vinculação de receita a determinada área de atuação do estado, geralmente vinculada à seguridade social e à proteção social em geral. Mesmo nos países capitalistas centrais, no auge do *welfare state*, elas sempre tiveram o caráter de contraditoriamente garantirem direitos sociais e incidirem sobre a renda do trabalho, direta e indiretamente, portanto, sendo geralmente tributos de base regressiva.

No Brasil, por conta da sua forma jurídica, essa forma tributária assumiu feições peculiares¹²¹. Desde a promulgação da Constituição, as contribuições foram um instrumento de recomposição e ampliação da carga tributária pelos governos federais, dado o fato de não ser compartilhada com estados e municípios, pelo até 2003, quando algumas contribuições começaram a ter parte de suas receitas compartilhadas. Ao mesmo tempo, por esse caráter, elas foram os principais alvos das desonerações que ocorreram com maior intensidade a partir de 2011. Um dos “problemas” das contribuições sociais, para o mal do fiscalismo e da “visão convencional” (SANTOS; GENTIL, 2009) hegemônica no debate tributário brasileiro¹²², é a vinculação ao orçamento da seguridade social, a qual foi parcialmente superada pela criação do FSE, posteriormente, DRU, e depois a DRE também.

Em suma, boa parte dos macroeconomistas brasileiros parece acreditar que – a despeito das boas intenções dos constituintes de 1988 – a universalização dos direitos sociais e o arranjo tributário armado pelos constituintes para financiá-lo acabaram por retardar significativamente o crescimento da economia brasileira nos últimos vinte anos. Não surpreende, pois, o fato de serem muitas as vozes a defender –

¹²¹ A criação da cobrança de contribuição para iluminação pública, de competência municipal, é um exemplo de uma solução jurídico-tributária para um problema de base de incidência. Essa contribuição foi criada em 2002 para satisfazer uma necessidade dos municípios que não podiam remunerar este serviço por taxa, já que se trata de serviço que não é divisível. Portanto, mais por razões jurídicas do que econômicas, o serviço de iluminação pública é remunerado não por taxa, mas sim por contribuição específica de competência municipal. Em 2001, foram criadas as contribuições de intervenção no domínio econômico CIDEs, de caráter extrafiscal.

¹²² Santos e Gentil (2009) destacam três motivos levantados pela “sabedoria convencional vigente” para qualificarem como prejudiciais o aumento na carga tributária bruta, aumento no gasto público corrente, especialmente o ligado à seguridade social, e no peso das contribuições sociais na carga tributária total: “i) incrementos na carga tributária bruta desestimulam o investimento agregado e a oferta de trabalho e, portanto, o crescimento da economia; ii) incrementos no peso das contribuições sociais – em grande parte incidentes sobre o faturamento das firmas e não sobre o valor agregado destas – na carga tributária diminuem a eficiência sistêmica da economia brasileira (ou, de outro modo, contribuem para aumentar o Custo Brasil) e, portanto, prejudicam as exportações e o próprio crescimento da economia; e, finalmente, iii) o aumento de receitas “vinculadas” nas receitas totais acaba por “engessar” o orçamento público e, por essa via, diminuir a “qualidade” (isto é, a eficiência) dos gastos públicos” (SANTOS; GENTIL, 2009, p. 128).

apaixonadamente, por vezes – a necessidade premente de reformas constitucionais nas áreas tributária e previdenciária (SANTOS; GENTIL, 2009, p. 128).

É justamente pela prevalência dessa visão nas contrarreformas realizadas no país que as vinculações são fundamentais. A importância das vinculações realizadas na Constituição Federal para garantia de direitos sociais é demonstrada em estudo realizado por Ribeiro e Salvador (2018). De acordo com os autores, a disputa pela apropriação de parcelas do fundo público é manifesta do debate sobre a vinculação orçamentária para o financiamento de políticas sociais. A comparação entre as políticas sociais de educação e habitação demonstra que a criação de fundos e programas específicos na área de educação, com a vinculação constitucional de recursos orçamentários, garantiu maior regularidade na execução financeira de recursos da educação na esfera federal, além do maior aporte, em termos reais, no período de 2003 a 2015. No caso da política de habitação, ao contrário, não há receitas vinculadas no orçamento público e suas fontes de financiamento são mais pulverizadas, o que resultou, no mesmo período, em instabilidade e irregularidade no financiamento habitacional. Houve baixa execução nos valores pagos em relação aos autorizados na função habitação, além de grande oscilação de um ano para outro, com execução média de 9,21% no período de 2003 a 2015. Outro aspecto analisado pelos autores é o papel das desonerações tributárias, as quais, eles sugerem, favorecem diretamente o grande capital, tendo sido observadas desonerações crescentes nas duas funções, com uma aproximação entre os valores desonerados das duas funções a partir de 2012. Assim, concluem pela importância da manutenção da vinculação obrigatória de receitas para a educação, já que sem esse mecanismo não haveria garantia de execução orçamentária e efetivação das políticas sociais. Os autores também sugerem que o crescimento das desonerações para as funções e habitação favoreceria as frações industrial e de serviços da burguesia, além da fração rentista.

Contudo, as vinculações orçamentárias são barreiras para a expansão ainda maior do capital sobre os direitos sociais, o que fica claro quando intelectuais orgânicos associados às classes dominantes defendem a eliminação das receitas vinculadas, com vistas à ampliação da autonomia e redução da rigidez orçamentária. Tais interesses visam reduzir direitos, salários e serviços que demandem o direcionamento do orçamento para as áreas sociais, numa disputa clara sobre os destinos do fundo público (RIBEIRO; SALVADOR, 2018, p. 84).

O estudo contradiz a ideia de que a desvinculação de receitas seria uma forma de racionalizar a execução dos gastos públicos ou uma forma de promover maior flexibilidade na administração pública. Trata-se, na verdade, de uma disputa de recursos ancorada em antagonismos de classes, não de uma disputa de visões administrativas pura e simplesmente.

Ribeiro e Salvador (2018) demonstram que a vinculação de receitas funciona como um mecanismo que protege recursos públicos que sustentam e tornam as políticas de educação possíveis, assim como as políticas sociais, ao passo em que as tornam não manejáveis para interesses do rentismo e outras frações das classes dominantes interessadas na apropriação de parcelas cada vez maiores do fundo público.

As contribuições sociais para a seguridade social são a principal fonte de financiamento do OSS. De acordo com Salvador (2012), as contribuições sociais representaram em média 89,46% das fontes de financiamento da seguridade social no período de 2001 a 2011. São quatro fontes de custeio por meio destas contribuições, segundo os incisos I a IV do art. 195 da CF: 1) as pagas pelos empregadores e empresas; 2) as pagas pelos trabalhadores; 3) as incidentes sobre a receita dos concursos de prognósticos e 4) as pagas pelo importador de bens ou serviços do exterior.

Apesar da sua relevância e papel fundamental na garantia dos direitos sociais conquistados em 1988, as contribuições apresentam um forte caráter regressivo quando se observa a sua base de incidência, conforme no **quadro 6**.

Quadro 6 – Base de incidência das contribuições sociais. Brasil.

Contribuição para a Seguridade Social		Fato gerador	Base de cálculo
Consumo	Contribuição patronal sobre a folha de pagamentos	Folha de salários	Total de remunerações pagas
	Contribuição ao PIS/Pasep	Faturamento mensal/pagamento de salários/receitas	Faturamento mensal/folha de pagamentos/valor das receitas
	COFINS	Faturamento mensal	Faturamento mensal
	Contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos	Receita de concursos de prognósticos	Receita de concursos de prognósticos
	PIS-importação e COFINS-importação	Entrada de bens estrangeiros e remessa de valores para remuneração de serviços no exterior	Valor aduaneiro do bem importado/valor remetido ao exterior
Renda	Contribuição social previdenciária	Remuneração	Salário-de-contribuição
	CSLL	Aferimento de lucro	Lucro ajustado

Fonte: Constituição Federal. Lei nº 10.865/2004. Decreto nº 3.048/1999. Lei nº 8.212/1991.

Elaboração própria.

O orçamento da Seguridade Social brasileiro demonstra que não foge à regra quanto ao predomínio dos tributos indiretos no seu financiamento. Conforme demonstrou Salvador (2010, p. 253), no período de 2000 a 2007, em média, os tributos indiretos foram responsáveis por 62,16% dos recursos aportados à Seguridade Social, seguidos pelos tributos diretos com 30,87%, sendo que quase metade destes eram referentes a contribuições dos empregados e servidores públicos. Somente 6,88% da totalidade dos recursos referiam-se à tributação direta da renda do capital.

A análise dos recursos que financiaram as políticas da seguridade social, no período de 2000 a 2007, revela a regressividade do seu custeio: quem sustenta são os trabalhadores e os mais pobres – que não faz, portanto, redistribuição de renda. Isso significa que são os próprios beneficiários das políticas da seguridade social que estão arcando com seu financiamento seja por meio da contribuição direta para acesso aos benefícios da previdência social ou por meio do pagamento de tributos indiretos, embutidos nos preços dos bens e serviços, que são destinados apenas, em parte, às políticas de saúde e assistência social (SALVADOR, 2010, p. 251).

A CSLL é o único tributo de incidência direta sobre a renda do capital, a qual foi responsável por menos de 10% do valor arrecadado pelas contribuições sociais em 2018.

Tabela 57 – Arrecadação de contribuições sociais para orçamento da seguridade social em 2018. R\$ milhões.

Contribuição social	Valor	% da arrecadação das contribuições sociais	% PIB
Contribuição para a Previdência Social (1)	374.412,92	46,68%	5,43%
Cofins	244.286,93	30,46%	3,55%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	75.750,74	9,44%	1,10%
Contribuição para o PIS/Pasep	66.526,78	8,29%	0,97%
Outras Contribuições (2)	41.136,97	5,13%	0,60%

Fonte: Receita Federal do Brasil.

Elaboração própria.

(1) Inclui contribuições para o RGPS (patronal, empregado e autônomo) e contribuição previdenciária sobre o faturamento.

(2) Inclui contribuições para o RPPS, sobre a receita de concursos de prognósticos, participação do seguro DPVAT e rurais.

A manutenção da proteção social, que segue cada vez ameaçada pela agudização do neoliberalismo no país, tem ocorrido por meio de um mecanismo de financiamento regressivo, que coloca o próprio trabalho como fiador do sistema de seguridade social. Trata-se de um mecanismo que condiz com uma particularidade em que a pressão pela superexploração da

força de trabalho tende a se recolocar historicamente enquanto o país manter a sua posição de subordinação na forma como se insere no mercado mundial.

4.8.4. Tributação sobre a propriedade

Dos três grandes grupos de tributos por base de incidência, a sobre a propriedade é a que geralmente apresenta a menor participação na arrecadação tributária dos países capitalistas desenvolvidas. No caso brasileiro, ela é bem baixa quando comparada internacionalmente.

Tabela 58 – Tributação sobre a propriedade. Brasil. 2015-2019. Média anual.

Esfera	Tributo	% Propriedade	% CT	% PIB
Estadual	IPVA	41,40	2,03	0,62
Municipal	IPTU	39,11	1,92	0,59
Municipal	ITBI	10,70	0,52	0,16
Estadual	ITCMD	7,47	0,37	0,11
Federal	ITR	1,32	0,06	0,02

Fonte: Receitadata.

Elaboração própria.

O imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA foi o principal tributo sobre a propriedade arrecadado no Brasil. Embora seja um tributo direto, ele tem caráter regressivo. De acordo com Carvalho Jr. (2018a), ao analisar a incidência do IPVA numa amostra de 55.589, a partir dos dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares – POF de 2008-2009, constatou-se até o percentil 55, despesa familiar até R\$ 1.700,00, o IPVA era progressivo, mas a partir desse ponto, quanto maior a renda, menor o seu impacto no orçamento familiar, caracterizando a sua incidência com efeitos regressivos. Quando se consideram apenas os orçamentos familiares dos contribuintes do IPVA, a regressividade é ainda maior, começando da base. Os contribuintes na faixa dos 40% com menores rendas tinham uma participação do IPVA de 2,79% de sua renda mensal, enquanto o 1% com maiores rendas, tinham uma participação do IPVA na renda de 0,56%.

A ausência de progressividade decorre da ausência de progressividade de alíquotas, as quais são sempre proporcionais, o que colabora para a incidência regressiva do IPVA. Ocorre, assim, uma desoneração progressiva dos bens provenientes do consumo de luxo, que são aqueles artigos “[...] que entram apenas no consumo da classe capitalista e, portanto, só podem ser trocados por mais-valor gasto, que jamais recai sobre o trabalhador” (MARX, 2014, p. 507). Não apenas as alíquotas atuam nessa forma de desoneração do consumo proveniente do mais-

valor, mas também a seletividade, de acordo com decisão do STF, embarcações e aeronaves não devem pagar o IPVA, por exemplo. Portanto, no IPVA, um imposto sobre a propriedade, está oculto um mecanismo de desoneração do consumo de luxo, que é uma desoneração do mais-valor apropriado pelo capitalista que consome.

No quinquênio de 2015 a 2019, o IPTU foi o segundo tributo de maior relevância dentro dos 5 tributos que incidem sobre a propriedade na estrutura tributária brasileira. Há uma tendência que ele se torne o principal tributo sobre a propriedade arrecadado no país, tendo em vista que suplantou o IPVA em 2018 e 2019.

O IPTU respondeu por 39,11% da tributação da propriedade em território nacional na média anual de 2015 a 2019, o equivaleu a 1,92% da carga tributária bruta total e ao montante de 0,59% do PIB, considerada a média anual no período. De acordo com estimativa realizada por Orair e Albuquerque (2017), haveria potencial, pelo menos, da arrecadação da ordem de 0,85% do PIB, considerando o ano de 2014, quando a arrecadação do IPTU no país equivaleu a 0,51% do PIB. Os autores destacam que há uma relação significativa entre a dependência de transferências e o menor esforço fiscal, que é maior ineficiência técnica na cobrança do IPTU pelos municípios. Caso os municípios fossem mais eficientes e explorassem plenamente sua estimativa de capacidade fiscal, a arrecadação do IPTU poderia chegar a 1,16% do PIB, o que os autores consideram uma hipótese com a melhor eficiência.

De competência municipal, a Constituição Federal permite que o IPTU seja progressivo em dois sentidos. No primeiro¹²³, ela permite a progressividade no tempo, de modo que seja feita a sua utilização de acordo com o adequado aproveitamento definido no plano diretor de desenvolvimento urbano do município. No segundo sentido¹²⁴, trata-se da progressividade em razão do valor do imóvel, da sua localização e do seu uso, portanto, da manifestação da riqueza. Esse segundo sentido, que tem um caráter redistributivo, somente foi incluído pela Emenda Constituição nº 29, de 2000. Até então, não era permitida a progressividade fiscal do IPTU, e o STF chegou a emitir a Súmula nº 668, a qual estabeleceu como inconstitucionais alíquotas progressivas para o IPTU, antes de 2000, salvo as de caráter fiscal relacionadas ao plano diretor. Portanto, foi mais de uma década da promulgação do texto constitucional até que esse imposto realmente pudesse um tributo sobre a propriedade com caráter progressivo em termos fiscais e de manifestação da riqueza do proprietário de imóvel.

De acordo com diagnóstico feito por Carvalho Jr. (2018b), arrecadação do IPTU, numa perspectiva de justiça fiscal, sofre dos seguintes problemas: i) baixa arrecadação nacional,

¹²³ Constituição Federal de 1988, art. 182, § 4º, II.

¹²⁴ Constituição Federal de 1988, art. 156, § 1º, I e II.

abaixo do seu potencial; ii) elevada concentração em poucos municípios brasileiros, apenas o município de São Paulo arrecadou 24% de toda a arrecadação nacional do IPTU em 2016; iii) elevada disparidade regional, com os indicadores médios de arrecadação pelo PIB sendo superiores nas regiões sul e sudeste em relação ao norte e nordeste; iv) cadastros imobiliários desatualizados; v) avaliações desatualizadas gerando diferentes níveis de de tributação entre imóveis de mesmo valor de mercado¹²⁵; vi) autonomia dos municípios prejudica a adoção de sistemas de avaliação de imóveis de melhor qualidade; vii) ampla autonomia municipal na concessão de isenções do IPTU; viii) grande taxa de inadimplência em municípios menores ou quando é cobrado sobre terrenos vagos; xix) dificuldade dos municípios menores participarem dos programas de financiamento para a modernização tributária municipal.

Cesare (2018) também aponta como características do IPTU o fato de que a arrecadação é simbólica em muitos municípios, tendo como expressão o fato de que, em 2012, enquanto a média do IPTU per capita foi de R\$ 108,31, 50% dos municípios arrecadaram até R\$ 17,15 por habitante apenas. A autora também destaca as fortes diferenças regionais e locais.

Poucos municípios são responsáveis por grande parte da arrecadação do IPTU. Por exemplo, a cidade de São Paulo, que concentra 6,1% da população Brasileira, participou com aproximadamente 24% da receita arrecada no país. Doze municípios, que concentram 18% da população brasileira, contribuíram com 50% de receita arrecadada. Por fim, 98% da receita foi produzida por 1.000 municípios, que concentram 71% da população. Os demais municípios participaram com 2% da receita arrecadada no país (CESARE, 2018, p. 376-7).

Como razões para a essa desigualdade e insuficiência, Cesare (2018) destaca a cobertura insuficiente do cadastro de imóveis, com a média de cobertura nacional sendo de 75%; a avaliação baixa dos imóveis para fins fiscais, em média a 46% do seu valor de mercado; a baixa eficiência da arrecadação, com os municípios arrecadando, em média, 65% da receita lançada; a quantidade de isenções, que somadas aos imóveis não cadastrados, chega-se ao fato de que 36% dos imóveis brasileiros não são tributados.

Se a situação é desigual no território urbano, ela piora no campo de incidência do imposto territorial rural – ITR. A arrecadação desse tributo no período de 2015 a 2019, foi, em média, o equivalente a 0,02% do PIB ao ano, o equivalente a 0,06% da carga tributária total e a 1,32% da arrecadação dos tributos sobre a propriedade no Brasil. Portanto, é o imposto direto com menor relevância no Brasil, justamente em um país marcado pela concentração de terra.

¹²⁵ “Essa situação se agrava com a Súmula N° 160/1996 do STJ, que determina que as Plantas Genéricas de Valores só podem ser alteradas por lei municipal. Com isso, há a necessidade de aprovação de um projeto de lei para deixar as avaliações mais condizentes com o mercado, sendo o IPTU o único imposto brasileiro no qual o valor da sua base de cálculo precisa passar por uma apreciação legislativa” (CARVALHO JR., 2018b, p. 423).

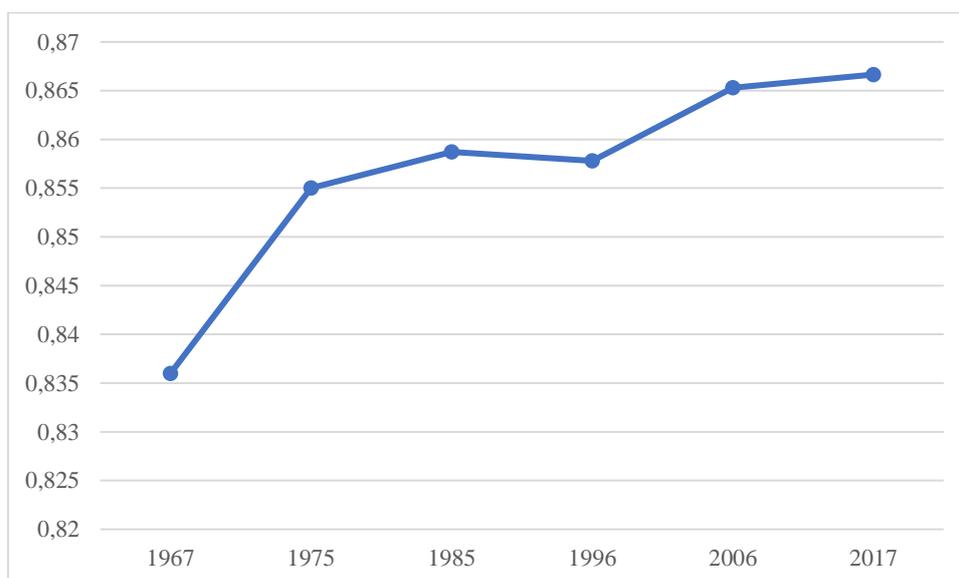
Tabela 59 – Imposto territorial rural – participação e evolução recente – 2002-2019.

Ano	2002	2006	2010	2014	2018	2019
% PIB	0,013%	0,012%	0,012%	0,016%	0,021%	0,022%
% CT	0,040%	0,036%	0,038%	0,049%	0,062%	0,068%

Fonte: Receita data.

Elaboração própria.

A arrecadação do ITR tem aumentado em relação à carga tributária total, especialmente com a regulamentação dos convênios entre União e município pelo Decreto nº 6.433/2008 e pela Instrução Normativa RFB nº 884/2008, e em relação ao PIB, mas ainda assim, representa um monte extremamente baixo da arrecadação, e alia-se a mais uma das benesses ao agronegócio brasileiro e a histórica concentração fundiária no país. De acordo com o Censo Agropecuário de 2017, realizado pelo IBGE, de 5.073.324 propriedades rurais, apenas 51.203, ou 1,01% do total, correspondentes as propriedades com mais de 1.000 ha, concentravam 47,6% das terras agrícolas ocupadas. Em 2006, o mesmo grupo de propriedades acima de 1.000 ha concentrava 44,4% das terras, ou seja, houve um aumento da concentração no topo da propriedade rural nas últimas décadas no país. De acordo com os dados de 2006, Pochmann (2015) demonstra que o Brasil ficava atrás de apenas 4 países (Paraguai, Barbados, Peru e Bahamas) entre os índices de Gini da desigualdade na distribuição da propriedade rural mais elevados. Essa situação tem se mantido no país, conforme o **gráfico 4.8**.

Gráfico 27 – Evolução do coeficiente de Gini da distribuição da propriedade rural. Brasil. 1967-2017.

Fonte: 1967-1975: Pochmann (1985); 1985-2017: Censos agropecuários – IBGE.

Elaboração própria.

Há muitas determinantes para essa concentração, como o aumento do agronegócio, a redução dos incentivos à agricultura familiar e a financeirização da terra e da produção agrícola. Appy (2015) destaca o baixo valor cobrado por hectare por meio do ITR, que, em 2012, ficou em torno de R\$ 2,00, havendo pouca variação em função do porte do imóvel, apesar da progressividade prevista nas tabelas de alíquotas do ITR.

Tabela 60 – Tributação do ITR por tamanho do imóvel. Brasil. 2012.

Tamanho imóvel	Área média do imóvel	Valor da terra nua tributável (R\$/ha)	Imposto devido (R\$/ha)	Alíquota média (%VTNt)	VTNt (%valor do imóvel)
Pequeno	19,9	2.269	1,50	0,07%	50,50%
Médio	215,9	1.336	2,39	0,18%	45,80%
Grande	2.239,4	733	2,17	0,30%	34,40%
Total	92,2	1.174	2,11	0,18%	42,40%

Fonte: Appy (2015, p. 17).

É possível observar que os imóveis maiores pagam menos por ITR por hectare do que os imóveis de tamanho médio, tendo em vista dificuldade encontrada pelo modelo de avaliação do valor da terra nua tributável, o qual se dá por declaração do contribuinte. De acordo com APPY (2015), a tendência é que no preenchimento da declaração do ITR os proprietários reduzam o valor do imposto devido por meio da subavaliação do valor de mercado da terra nua; superestimando a área não tributável (de interesse ambiental) do imóvel e superestimando o grau de utilização da área aproveitável.

Portanto, o ITR só poderia ter algum papel relevante num conjunto de medidas articuladas dentro de uma política estratégica que demandaria forte apoio popular e organização classista. Além disso, o ITR, como qualquer outro imposto, é limitado pelo princípio constitucional que veda a utilização do tributo com efeito de confisco. Apesar desses limites, ainda é um instrumento com uma utilização muito aquém do seu potencial, como manifesta a contradição entre o crescimento da relevância do agronegócio na economia brasileira e a manutenção da irrelevância da tributação sobre a propriedade rural cada vez mais concentrada e tornada produto de especulação financeira.

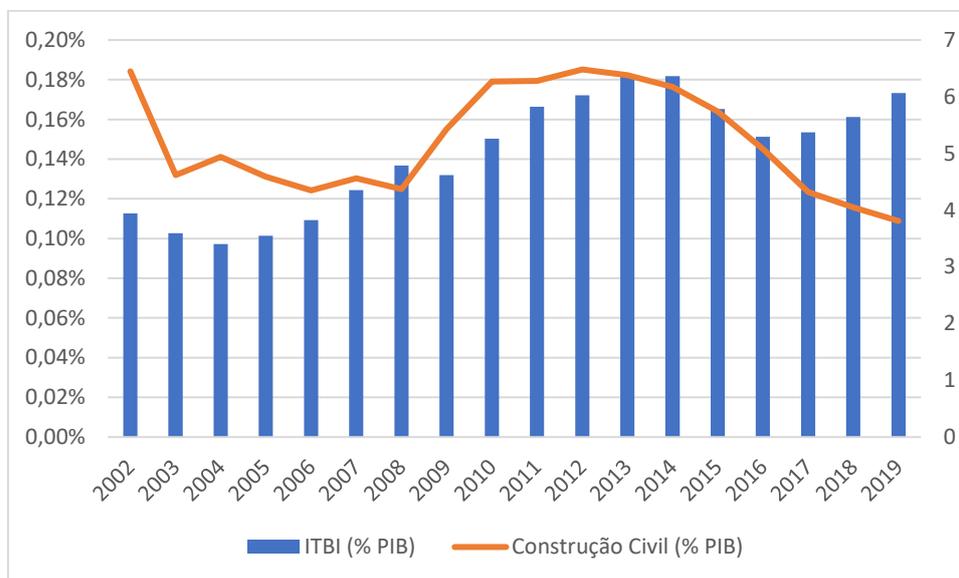
Mas há limites estruturais ao IPTU e ao ITR quando consideramos a relação capital e trabalho. Conforme disciplina o CTN, esses dois impostos recaem sobre a propriedade¹²⁶ dos bens imóveis, predial urbana, e territorial rural e urbana. São impostos reais, não pessoais, que desconsideram a pessoa do “contribuinte”, levando em conta apenas a relação jurídica de propriedade do bem. Diferente, portanto, do que ocorreria com um imposto sobre o patrimônio líquido ou sobre a riqueza, que levaria em conta toda a riqueza do indivíduo. Por exemplo, com o avanço da urbanização e da especulação imobiliária, cada vez mais rendida à financeirização por meio da proliferação dos fundos de investimentos imobiliários, residências que antes eram localizadas em zonas populares centrais nas grandes metrópoles tornam-se áreas valorizadas, com valores de IPTU abusivos para famílias trabalhadoras que ainda habitam nessas regiões.

Além disso, a propriedade imóvel pode ser tanto capital, quanto de bem de usufruto pessoal do capitalista individual ou do trabalhador que habita do imóvel. Enquanto capital, o imposto pode ser remunerado pela renda da terra, enquanto uma das partes nas quais se cinde o mais valor, ou por meio do capital-dinheiro aplicado no processo produtivo que ocorre sobre o imóvel, enquanto custo operacional. Essas formas de pagamento do tributo, que podem recair sobre o capital aplicado, ou sobre o capital realizado, tem efeitos diferentes do que aquelas que recaem sobre a renda do capitalista e do trabalhador sobre seus imóveis de usufruto pessoal, especialmente enquanto habitação. No caso do capitalista individual, o crédito tributário é extinto por meio da cessão de parte do mais-valor recebido na forma de lucros, juros, ganho comercial ou renda da terra (de outros imóveis), por tanto, da parte do trabalho não pago distribuída a cada categoria de capitalista. Já ao trabalhador assalariado que é sujeito tributário passivo da obrigação de pagar IPTU ou ITR, o crédito tributário é extinto por meio da cessão de parte do salário recebido, portanto, do trabalho pago.

O imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI, de competência municipal, é um imposto sobre transações, refletindo assim, o estado econômico, diferente do que acontece com IPVA, IPTU e ITR, os quais tendem a ter uma participação na arrecadação em proporção ao PIB mais constantes. No caso, o ITBI reflete, relativamente, especialmente o mercado imobiliário, como é possível observar no **gráfico 28**, de 2002 a 2014, em valores reais deflacionados pelo IGP-DI a valores de 2019, a arrecadação do ITBI subiu de cerca de R\$ 5,94 bilhões para R\$ 14,78 bilhões, o que representou um aumento real de 148,5%.

¹²⁶ Simplificamos em propriedade por nossa análise centrar-se no aspecto econômico e social. O CTN, nos artigos 29 e 32, além da propriedade, também considera como fato gerador do IPTU ou do ITR o domínio útil ou a posse do imóvel. O domínio útil refere-se aos direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação. A posse refere-se ao exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Gráfico 28 – Relação entre arrecadação do ITBI e indústria da construção civil. Brasil. 2002-2019. % PIB.



Fonte: ITBI: Receitadata. Construção civil: Ipeadata.
Elaboração própria.

A divergência entre 2017 e 2019 deve-se ao fato de que o PIB da construção civil se refere a construção de edifícios, obras de infraestrutura e serviços especializados para a construção, o que pode divergir dos números de comercialização, seja pelas transferências de imóveis usados ou de imóveis novos em estoque. Como exemplo, de acordo com dados do Sindicato da Habitação do Estado de São Paulo (SECOVI-SP), o número de imóveis vendidos residenciais novos vendidos na cidade de São Paulo aumentou em 108% de 2017 a 2019, quando comparados o número de unidades vendidas no acumulado de cada ano. Além disso, o ITBI varia de acordo com o valor dos imóveis, refletindo também a especulação imobiliária.

Por ausência de manifestação explícita da Constituição, o ITBI não é um imposto progressivo, pelo menos se ainda for válida a Súmula nº 656 do STF, aprovada em 2003, que diz ser inconstitucional lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel. Ocorre que, em 2013, no julgamento do Recurso Extraordinário 562.045/RS, o STF reconheceu como possível a adoção de alíquota progressiva para o ITCMD e o voto vencedor afirmou que o princípio da capacidade contributiva é extensivo a todos os impostos. Essa situação demonstra o estado lamentável da justiça fiscal no Brasil, em que a Constituinte foi omissa e ficou por conta da judicialização a resolução de questões relativas à progressividade dos tributos sobre a propriedade que não têm expressão explícita da adequação

do princípio da capacidade contributiva¹²⁷. A partir dessa insegurança jurídica, os municípios tendem adotar baixas alíquotas do ITBI, tendo em vista a impossibilidade da sua progressividade. De acordo com Carvalho Jr. (2018c), países como Portugal, Hungria, Reino Unido, Irlanda, Austrália, África do Sul e Canadá. Além disso, China, Coreia do Sul e Canadá aplicam alíquotas punitivas como forma de coibir a especulação imobiliária. As alíquotas médias do ITBI no Brasil variam de 2% a 3% do valor do imóvel transacionado.

Por fim, o imposto de transmissão causa mortis e doação – ITCMD é o equivalente ao imposto sobre heranças adotados em outros países. Esse tributo respondeu 7,47% da arrecadação dos tributos sobre a propriedade em média anual de 2015 a 2019, o que equivaleu a 0,37% da carga tributária anual e a 0,11% do PIB. A sua irrelevância só não é maior que a do ITR, e reflete como os tributos sobre a propriedade com maior possibilidade de progressividade sobre o estoque da riqueza em um país fundado sobre a base latifundiária são justamente os com menor participação. O ITCMD é especialmente restringido pela Resolução nº 9, de 5 de maio de 1992, a qual limitou em 8% a alíquota máxima desse imposto. Tal limite se mantém até o momento, o que coloca o Brasil entre os países que menos exploram esse tributo direto sobre a propriedade.

Tabela 61 – Alíquotas, limite de isenção e faixa de aplicação da alíquota mais alta do imposto sobre heranças – 2017.

Região	País	Alíquota para cônjuge e filhos	Alíquota para outros herdeiros	Limite de isenção para filhos	Faixa da alíquota máxima para filhos
Europa	Alemanha	7%-30%	15%-50%	400 mil euros	26 milhões de euros
	Bélgica	3%-30%	20%-80%	50 mil euros	500 mil euros
	Bulgária	0,4%-0,8%	3,3%-6,6%	128 mil euros	Não aplicável
	Croácia	5%	5%	7 mil euros	Não aplicável
	Dinamarca	15%	25%	34 mil euros	Não aplicável
	Eslovênia	5%-14%	8%-39%	5 mil euros	Não aplicável
	Espanha	7%-32%	12%-64%	8 mil euros	800 mil euros
	Finlândia	7%-19%	19%-33%	20 mil euros	1 milhão de euros
	França	5%-45%	35%-60%	160 mil euros	1,8 milhão de euros
	Grécia	1%-10%	20%-40%	150 mil euros	300 mil euros
	Holanda	10%-20%	18%-40%	20 mil euros	122 mil euros
	Irlanda	33%	33%	310 mil euros	Não aplicável
	Islândia	10%	10%	10 mil euros	Não aplicável
	Itália	4%	6%-8%	1 milhão de euros	Não aplicável
	Polônia	3%-7%	7%-20%	2 mil euros	5 mil euros
	Reino Unido	36%	36%	325 mil libras	Não aplicável
	Romênia	0,5%	0,5%	0	2 mil euros

¹²⁷ Segundo o entendimento tradicional do STF, a progressividade não se aplicaria aos impostos reais, que são aqueles que incidem sobre coisas, como bens imóveis. A não ser que haja expressa permissão constitucional.

Região	País	Alíquota para cônjuge e filhos	Alíquota para outros herdeiros	Limite de isenção para filhos	Faixa da alíquota máxima para filhos
América do norte	Turquia	1%-10%	1%-10%	37 mil euros	926 mil euros
	Estados Unidos	40%	40%	5,3 milhões de dólares	Não aplicável
	Coreia	10%-50%	10%-50%	90 mil dólares	2,7 milhões de dólares
Ásia	Filipinas	8%-20%	8%-20%	20 mil dólares	200 mil dólares
	Irã	5%-35%	15%-65%	1 mil dólares	15 mil dólares
	Japão	10%-55%	10%-55%	90 mil dólares	5,4 milhões de dólares
	Líbano	3%-12%	16%-45%	26 mil dólares	232 mil dólares
	Tailândia	5%	10%	Não aplicável	Não aplicável
	Taiwan	10%	10%	14 mil dólares	Não aplicável
	Vietnã	10%	10%	500 dólares	Não aplicável
África	África do Sul	20%-25%	20%-25%	300 mil dólares	2,5 milhões de dólares
América Latina	Argentina	4%-16%	6%-22%	12 mil dólares	800 mil dólares
	Bolívia	1%	10%-20%	Não aplicável	Não aplicável.
	Brasil	1%-8%	1%-8%	Até 20 mil dólares	Definido regionalmente
	Chile	1%-25%	1,2%-35%	67 mil dólares	1 milhão de dólares
	Colômbia	10%	10%	Tributado pelo	Imposto de Renda
	Equador	2,5%-17,5%	5%-35%	59 mil dólares	704 mil dólares
	Guatemala	1%-6%	2%-25%	65 dólares	63 mil dólares
	Nicarágua	10%-30%	10%-30%	Tributado pelo	Imposto de Renda
Venezuela	1%-25%	2,5%-55%	435 dólares	172 mil dólares	

Adaptado de Carvalho Jr. (2018d, p. 460).

É possível observar como o Brasil, entre países que exploram esse tributo, é um dos que menos exploram seu potencial progressivo, tendo em vista a baixa alíquota máxima, a qual, mesmo podendo ser aplicada de maneira progressiva, está dentro de um limite muito restrito. Além da Resolução do Senado, o problema se agrava pelo fato de que a maioria dos estados que não chegam a utilizar a alíquota máxima de 8%, nem mesmo a instituição de alíquotas progressivas. De acordo com Gassen e Valadão (2020), em 2015, apenas 5 estados das 27 unidades federativas praticavam alíquotas acima de 4% e a maioria não praticava a progressividade das alíquotas para heranças e doações. Embora a tributação de heranças e doações passe longe de ser hegemônica em qualquer país, mesmo os com maior taxa D/I, uma vez que no modo de produção capitalista tributa-se muito mais a renda enquanto tributação direta, protegendo-se o estoque e a riqueza acumulada, o Brasil tem taxas de sua arrecadação bem inferiores aos países que o utilizam de maneira mais relevante.

A análise qualitativa dos tributos da propriedade no Brasil demonstra que estes estão bem longe de promover alguma forma de justiça fiscal, pelo contrário, o de maior relevância

no período de 2015 a 2019 apresentou um caráter regressivo, e os demais não realizam seu potencial redistributivo, reforçando desigualdades entre as classes sociais e entre regiões do país.

4.8.5. Tributação sobre a renda

De acordo com o que apresentamos na **seção 4.7**, a partir da Lei 9.249/95, foi possibilitado à pessoa jurídica deduzir da apuração do lucro real os juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas a título de capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio. Assim, embora mesmo com as reduções de alíquotas do IRPJ e da CLSS na reforma de 1996, ainda há uma alíquota nominal de 34% combinada pelos dois tributos¹²⁸. Entretanto, conforme exemplificamos na **tabela 48**, é possível às empresas reduzirem a alíquota abaixo de 20%, por meio do uso da figura dos juros sobre o capital próprio. Quando se realiza a comparação internacional, o Brasil chega a ter uma alíquota nominal única ou teto do imposto de renda da pessoa jurídica maior que a média dos países da OCDE, que calculada pela média ponderada, foi de 21,85 em 2019. De acordo com Hickmann et al (2018), há uma tendência desde a década 1980 no mundo de redução da tributação da pessoa jurídica, sendo um de seus aspectos manifestos a redução das alíquotas desse imposto. Os autores, identificam uma estabilização das reduções a partir da década de 2010, com a média ponderada pelo PIB das alíquotas-teto ou única do IRPJ nos países membros da OCDE sendo de cerca de 33%, valor inferior a alíquota nominal do combo IRPJ + CSLL no Brasil. Ocorre que no Brasil, à diferença da quase totalidade desses países, há dois momentos de privilégio das rendas do capital que reduzem drasticamente a tributação da renda oriunda do capital. O primeiro é pela redução da base de calcula por meio do mecanismo dos JCP, o outro é por meio da isenção dos lucros e dividendos. De acordo com dados apresentados por Hickmann et al (2018), a alíquota efetiva da tributação sobre os rendimentos da pessoa jurídica no Brasil entre 2006 e 2009 foi de 24,1%, quando a alíquota nominal já era de 34%. Para analisarmos o segundo aspecto, a não tributação dos lucros e dividendos, é necessário caracterizarmos o imposto de renda da pessoa física – IRPF no Brasil.

De acordo com Nóbrega (2014), a maior alíquota-teto da história do imposto de renda da pessoa física brasileira foi de 65% e cobrada durante sobre os anos-base de 1962, 1963 e

¹²⁸ “Em síntese, atualmente, o lucro da pessoa jurídica sofre a incidência de dois tributos: o IRPJ e a CSLL. A alíquota geral de IRPJ é de 15% e o lucro que exceder a R\$ 240.000,00 ao ano é tributado em mais 10%. A taxa da CSLL incidente sobre o lucro tributável é de 9% para as empresas em geral. No caso de instituições financeiras, esta alíquota é de 15%, exceto no período compreendido entre 1/10/2015 e 31/12/2018, no qual vigorará a alíquota de 20%” (HICKMANN et al, 2018, p. 289).

1964, tendo sido reduzida a 55% a partir de 1965 e depois para 50%. Uma alíquota máxima retornaria em 1983, sendo cobrada até o ano-base de 1985, quando foi novamente reduzida a 50%. Em 1989, com a reforma de Mailson da Nóbrega inspirada em Ronald Reagan, a alíquota-teto foi reduzida a 25%, e as classes de 9 para 3, sendo uma isenta. Desde 1998, a alíquota-teto é de 27,5%, com as classes de incidência sendo 4 mais uma faixa de isenção desde 2009. Para Introíni et al (2018), isso coloca o Brasil como um dos países que menos utiliza o potencial progressivo do imposto de renda.

Tabela 62 – Estrutura do imposto de renda das pessoas físicas – países selecionados da OCDE e da América Latina – 2015.

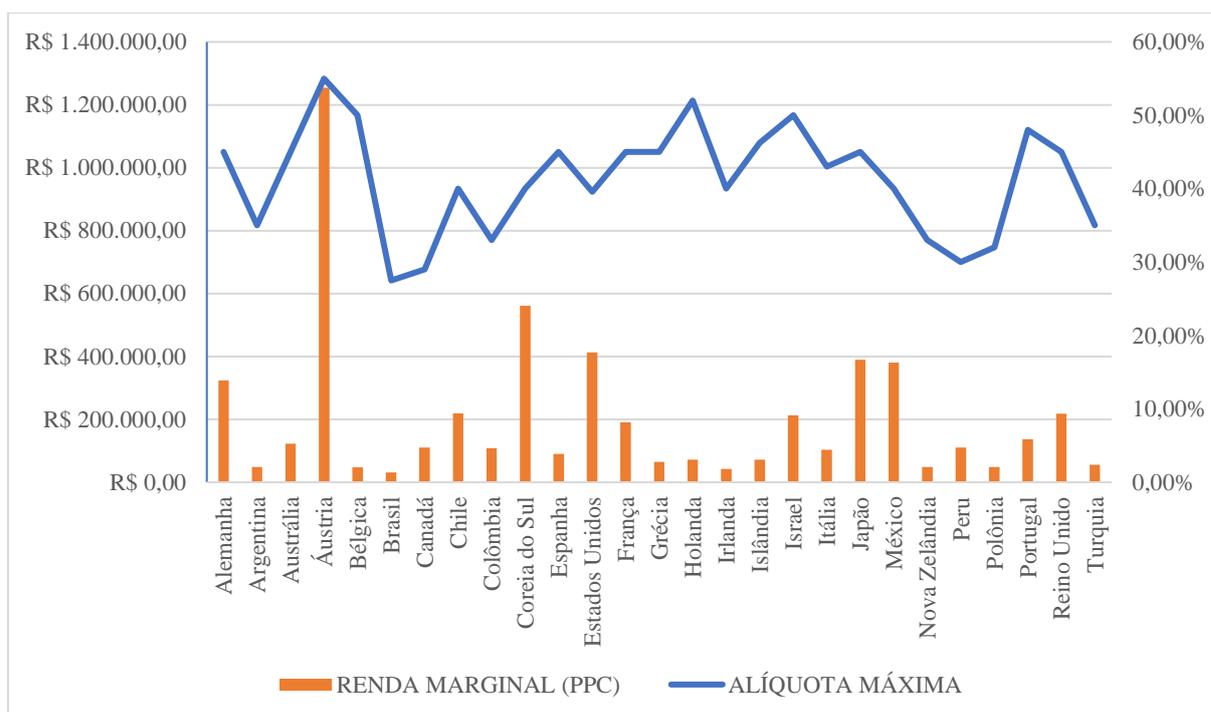
País	Quantidade de alíquotas	Alíquota mínima	Alíquota máxima	Renda marginal (PPC)
Alemanha	4	5,50%	45,00%	323.940,57
Argentina	9	9,00%	35,00%	48.455,48
Austrália	5	2,00%	45,00%	123.034,86
Áustria	7	25,00%	55,00%	1.254.705,14
Bélgica	5	25,00%	50,00%	47.719,30
Brasil	4	7,50%	27,50%	31.482,70
Canadá	4	15,00%	29,00%	110.603,35
Chile	8	4,00%	40,00%	219.478,93
Colômbia	4	19,00%	33,00%	108.561,27
Coreia do Sul	6	6,00%	40,00%	561.341,11
Espanha	5	9,50%	45,00%	89.955,02
Estados Unidos	7	10,00%	39,60%	413.200,00
França	5	8,00%	45,00%	190.325,00
Grécia	4	22,00%	45,00%	64.935,06
Holanda	3	8,40%	52,00%	71.445,41
Irlanda	2	20,00%	40,00%	41.987,58
Islândia	2	22,68%	46,24%	71.373,49
Israel	7	10,00%	50,00%	213.347,37
Itália	5	23,00%	43,00%	103.163,69
Japão	7	5,00%	45,00%	390.004,19
México	13	1,92%	40,00%	380.816,38
Nova Zelândia	4	10,50%	33,00%	48.476,45
Peru	5	8,00%	30,00%	110.139,86
Polônia	2	18,00%	32,00%	48.485,26
Portugal	5	14,50%	48,00%	136.986,30

País	Quantidade de alíquotas	Alíquota mínima	Alíquota máxima	Renda marginal (PPC)
Reino Unido	4	20,00%	45,00%	218.023,26
Turquia	4	15,00%	35,00%	55.555,56

Adaptado de Introíni et al (2018, p. 256).

A alíquota máxima do IRPF é a menor do grupo de países comparados por Introíni et al (2018). Países com índices de desigualdade melhores que o do Brasil, como França, Áustria, Japão, Portugal e Itália, apresentam alíquotas mais elevadas e maior quantidade de alíquotas, o que aumenta o impacto progressivo da tributação direta sobre a renda.

Gráfico 29 – Alíquotas máximas e renda marginal – Brasil e países selecionados da OCDE e da América Latina – 2015.

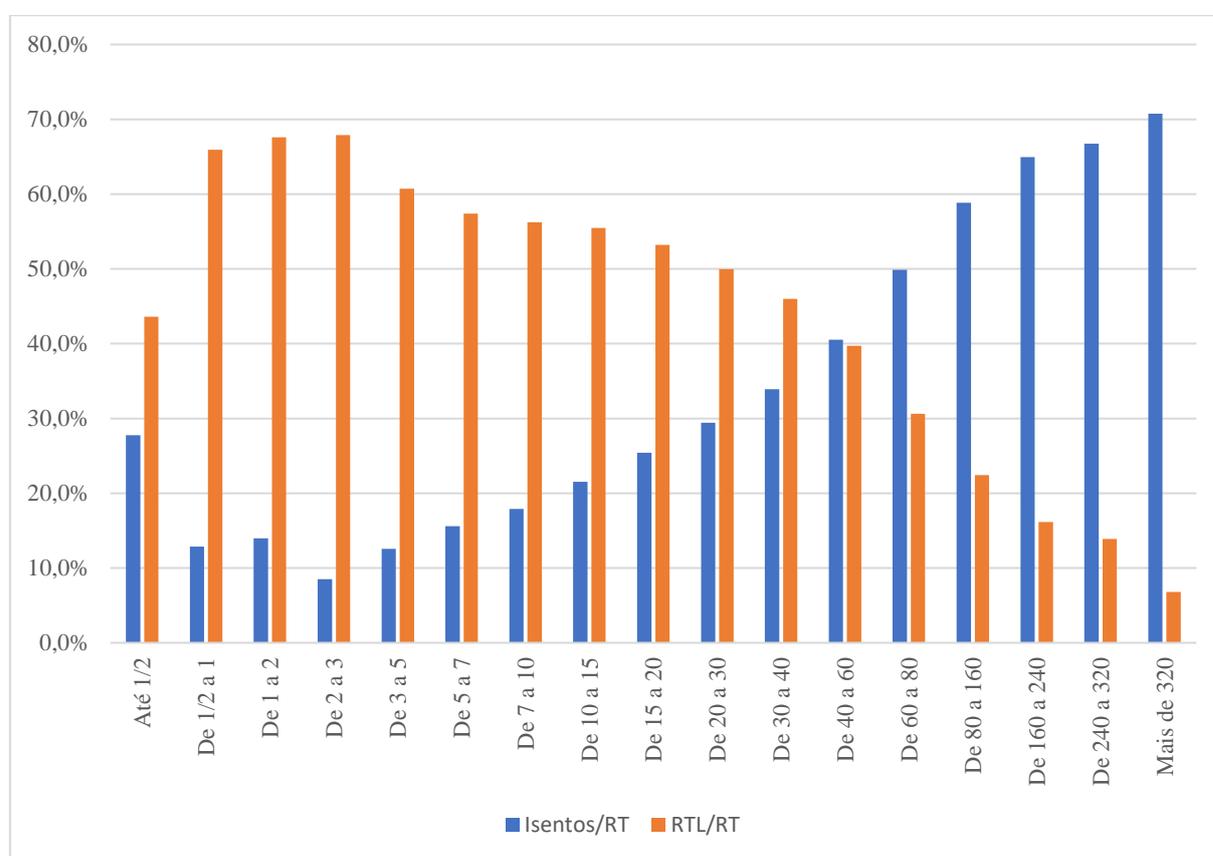


Adaptado de Introíni et al (2018, p. 257).

Introíni et al (2018) consideram que o **gráfico 29** evidencia a incapacidade do IRPF enquanto instrumento de justiça fiscal no Brasil, dada sua reduzida alíquota e o baixo limite de renda a qual passa incidir a taxa marginal. Quando se compara o Brasil a outros países, em valores medidos em termos da paridade do poder de compra (PPC), a possibilidade de progressividade do IRPF no Brasil é limitada pela baixa alíquota máxima e pelo baixo valor marginal a partir do qual ela passa a incidir. Atualmente, a tabela progressiva mensal é definida

pela Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, a qual estabeleceu que a alíquota de 27,5% passa a incidir já a partir de rendimentos acima de R\$ 4.664,68. Esse valor equivale a 4,24 salários-mínimos em 2021¹²⁹, o que denota a baixíssima possibilidade do IRPF realizar qualquer redistribuição de renda, especialmente de atingir de maneira diferenciada o 0,1% ou o 1% mais rico do país. Não somente o imposto de renda da pessoa física deixa de aproveitar seu potencial progressivo, como torna-se regressivo no Brasil, a semelhança do que ocorre com os tributos sobre a propriedade.

Gráfico 30 – IRPF. Rendimentos isentos, rendimento tributável líquido, rendimento total. 2019.



Fonte: Grandes números IRPF – ano-calendário 2019, exercício 2020.
Elaboração própria.

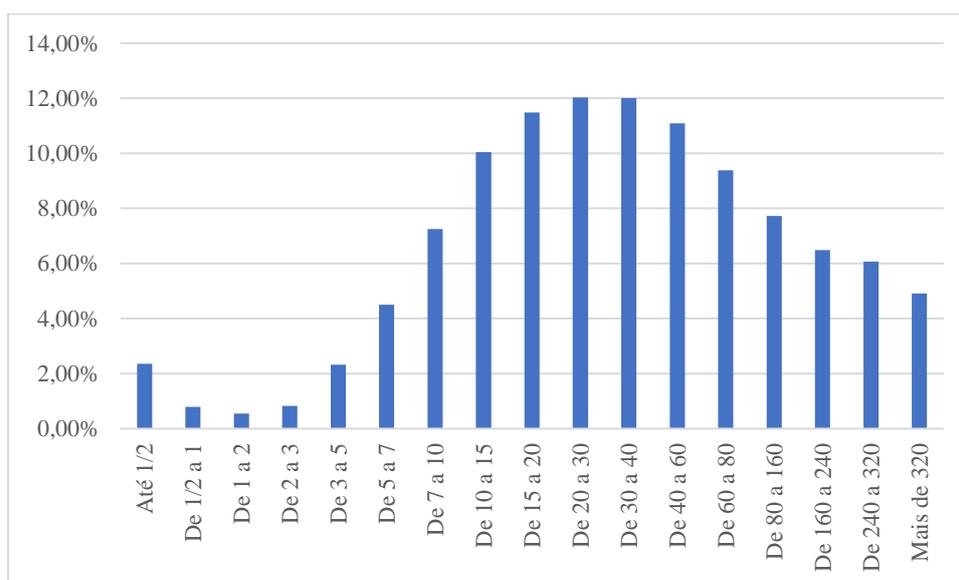
No **gráfico 30** fica claro como a atual estrutura do IRPF brasileiro promove a regressividade. Quanto maior a faixa de rendimento total, maior o percentual da renda isenta em proporção da renda total recebida, já a partir da faixa de renda de 3 a 5 salário-mínimos.

¹²⁹ De acordo com a Lei nº 14.158, de 2 de junho de 2021, o salário-mínimo a partir de 1º de janeiro de 2021 é R\$ 1.100.

Conseqüentemente, quanto maior a faixa de rendimento total, menor foi o rendimento líquido tributável.

A faixa de renda dos que recebem acima de 320 salários-mínimos mensais, o que correspondeu a um rendimento médio de R\$ 14 milhões por 26.161 declarantes do IRPF em 2019, correspondente a 0,08% do universo de declarantes, teve 70,7% dos seus rendimentos isentos, ao mesmo tempo que seu rendimento tributável líquido foi de 6,8%. Ao mesmo tempo, quem recebe de 1 a 2 salários-mínimos teve um rendimento tributável líquido de 67,6%, com apenas 14% de rendimentos isentos. Portanto, além das poucas faixas e alíquotas de tributação, bem como do nível baixo da alíquota-teto, o sistema tributário da renda no Brasil é ainda mais regressivo pelo privilégio que recebem as formas de rendas recebidas pelos mais ricos. A alíquota efetiva média tende a cair a partir da faixa de rendimentos de 30 a 40 salários-mínimos mensais, conforme demonstra o **gráfico 31**.

Gráfico 31 – Alíquota média efetiva do IRPF no Brasil em 2019.



Fonte: Grandes números IRPF – ano-calendário 2019, exercício 2020. Elaboração própria.

A alíquota efetiva do IRPF que recaiu sobre os rendimentos do grupo das maiores rendas foi de 4,91% em 2019, menos da metade do que o grupo com rendimentos de 20 a 30 salários-mínimos, que teve seus rendimentos tributados em 12%. O próprio formato do gráfico demonstra como o topo das alíquotas efetivas é atingindo entre os declarantes dentro das faixas de 20 a 30 e de 30 a 40 salários-mínimos, ponto em que começa a regredir, tornando-se regressiva a tributação no topo dos maiores rendimentos.

A estrutura tributária do IRPF, portanto, contraria o princípio da capacidade contributiva, que é ignorado na maior parte dos tributos instituídos e modificados já sob o manto da Constituição de 1988, de maneira semelhante a que foi ignorado no sistema tributário erigido a partir da Constituição de 1824. Na verdade, não se pode falar que seja uma questão de ignorância, mas sim de orientação consciente do sistema tributário no sentido de favorecer determinadas categorias das classes sociais e determinadas formas de rendimento e apropriação do valor produzido socialmente no país.

Desde as reformas de 1988, já posteriores à Constituição, o Brasil tem mantido e desenvolvido um sistema tributário que privilegia as altas rendas, ao melhor modelo espírito da *trickle-down economics*, com política fiscal que privilegia os rendimentos dos mais ricos e os provenientes do capital, com justificativa ideológica típica do neoliberalismo de que se espera que as sobras de recursos se convertam em investimento produtivo. O que se tem visto é o exato oposto, com a queda da atividade econômica, reprimarização e adensamento da submissão do país enquanto plataforma de valorização financeira para o grande capital local e internacional e recrudescimento ou estagnação da base tecnológica (PAULANI, 2017).

A estrutura do IRPF, mais uma vez, revela a adequação do sistema tributário ao ser e ir sendo do capitalismo brasileiro, onde se restabelecem em novos os termos as instituições e o aparato político-legal que, ao invés de atenuar, aprofunda a desigualdade.

Os Grandes Números do IRPF¹³⁰ também expressam parcialmente o antagonismo essencial entre capital e trabalho, entre as classes dos capitalistas em geral e dos trabalhadores assalariados, quando analisamos qualitativamente as formas de rendas mais ou menos tributadas relativamente.

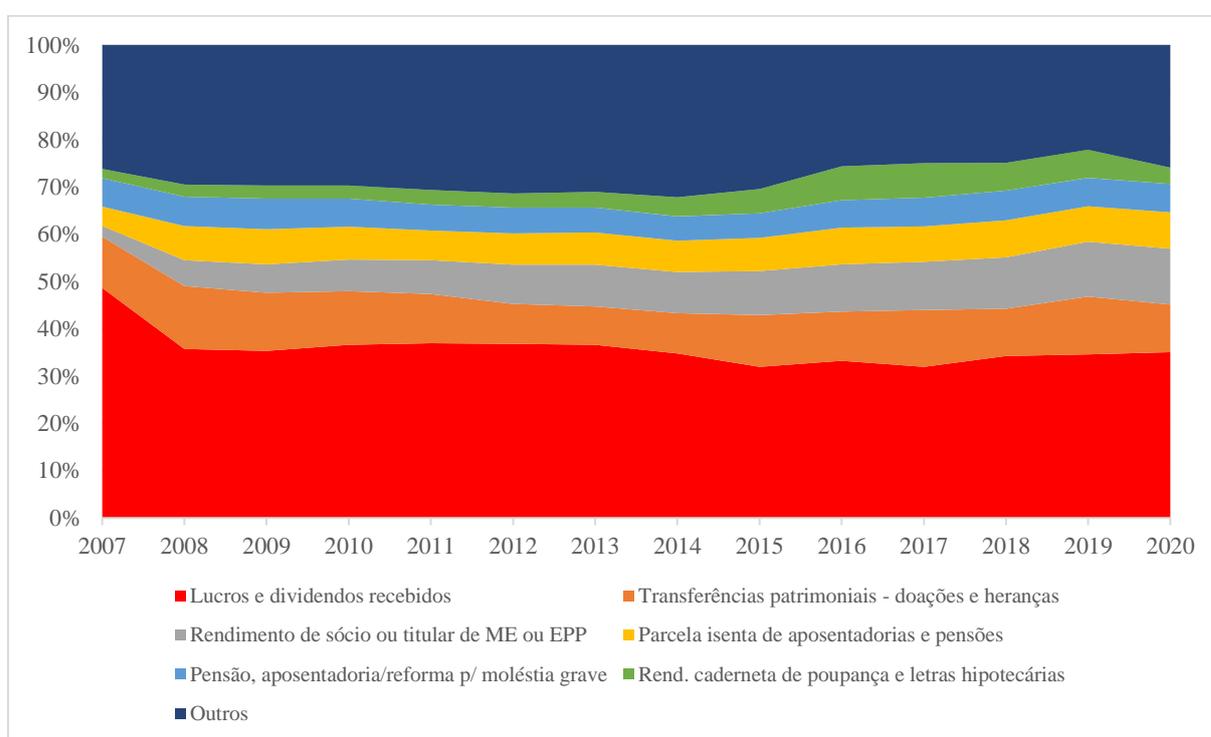
Em 2019, os rendimentos isentos e não tributáveis somaram R\$ 1.038,89 bilhões, sendo que os lucros e dividendos representaram o maior grupo dentro das categorias de isenção, somando o valor de R\$ 359,15 bilhões, o equivalente a 34,6% das isenções. Caso esse montante fosse tributado à alíquota de 27,5%, levantar-se-ia o valor de R\$ 98,76 bilhões, o que segundo dados do Siga Brasil, seria mais do que suficiente para sustentar os valores pagos pela União na função assistência social em 2019 (R\$ 92,85 bilhões). Caso fossem esses valores tributados a uma alíquota de 15%, obter-se-ia o montante de R\$ 52,87 bilhões, valor quase suficiente para

¹³⁰ Série de tabulações agregadas por faixas de rendas disponíveis no portal da Receita Federal a partir do ano-calendário de 2007. Conforme explica Souza (2018), o ideal seria a divulgação das informações do IRPF por meio de microdados, preservando o anonimato dos declarantes, como ocorre em alguns países, mas ainda assim, “as faixas estão ordenadas pelos rendimentos totais, são numerosas e detalhadas, e os cruzamentos contemplam muitas variáveis de interesse” (SOUZA, 2018, p. 200). Entre os pontos negativos, Souza (2018) destaca a impossibilidade de se isolar os ganhos de capital e as transferências patromoniais.

o custeio dos valores pagos pela União nas funções legislativa, judiciária e segurança pública em 2019 (R\$ 52,96 bilhões).

Além desse caráter fiscal, revela-se o caráter classista no privilégio dado às rendas provenientes do capital em relação às rendas provenientes do trabalho. Os lucros e dividendos foram o principal grupo de rendimentos isentos no período de 2007 a 2020, conforme demonstra o **gráfico 32**.

Gráfico 32 – Rendimentos isentos e não tributáveis – IRPF – 2007-2020 – participação por categoria de rendimento.



Fonte: Grandes números do IRPF, 2008 a 2021, referentes aos anos-calendários 2007 a 2020.
Elaboração própria.

Não houve alterações significativas na composição dos rendimentos isentos e não tributáveis pelo IRPF de 2007 a 2020, o que demonstra a estabilidade da estrutura tributária no período, dando maior força analítica aos dados estáticos de cada ano.

Os grupos de isenção com maior destaque foram os lucros e dividendos recebidos (média de 35,9%), as doações e heranças (média de 10,6%) e os rendimentos de sócios ou titulares de microempresas optantes pelo SIMPLES (média de 8,4%). Uma forma de aproximação do grau de concentração de renda com a relação capital é calcular a relação entre os declarantes recebedores de lucros e dividendos e os declarantes totais distribuídos por faixa de rendimentos totais. Essa relação é possível de maneira aproximada por meio das tabelas 9 e

10 das tabulações dos Grandes Números, em que são exibidos os resumos das declarações por faixa de rendimentos totais (em salários-mínimos) e das declarações de recebedores de lucros e dividendos + rendimentos de sócios de microempresas por faixa de rendimentos totais (em salários-mínimos).

Na **tabela 63** exibimos os resultados da divisão dos quantitativos de declarantes na tabela 10 pela quantidade dos declarantes na tabela 9 dos Grande Números de 2015 a 2020, período em que esses dados se encontram disponíveis.

Tabela 63 – Relação entre a quantidade de declarações de recebedores de lucros e dividendos e a quantidade de declarações totais. IRPF. Brasil. 2015-2020.

Faixa de Salário Mín. Mensal	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Média
Até 1/2	1,84	2,18	3,22	2,99	4,29	6,23	3,46
Mais de 1/2 a 1	3,45	3,93	5,28	5,08	9,06	11,10	6,32
Mais de 1 a 2	7,60	8,24	10,42	8,86	9,05	10,69	9,14
Mais de 2 a 3	4,24	4,71	6,51	5,95	6,87	8,07	6,06
Mais de 3 a 5	4,90	5,55	7,24	6,96	8,08	8,70	6,91
Mais de 5 a 7	6,43	7,07	9,15	8,71	9,97	10,98	8,72
Mais de 7 a 10	8,47	9,20	11,51	11,05	12,38	14,21	11,14
Mais de 10 a 15	11,90	12,58	15,26	14,61	16,17	18,38	14,82
Mais de 15 a 20	16,29	17,10	20,18	19,71	21,38	24,46	19,85
Mais de 20 a 30	21,89	22,21	26,07	25,58	27,18	30,57	25,58
Mais de 30 a 40	28,63	29,72	32,86	32,40	34,45	37,93	32,66
Mais de 40 a 60	37,74	38,50	43,38	43,70	44,06	48,27	42,61
Mais de 60 a 80	47,65	48,22	53,37	54,90	55,16	58,26	52,93
Mais de 80 a 160	58,57	57,93	62,71	64,20	65,07	65,87	62,39
Mais de 160 a 240	67,26	66,24	70,91	70,91	71,65	72,21	69,86
Mais de 240 a 320	70,89	69,92	73,27	72,92	73,70	73,99	72,45
Mais de 320	75,82	73,93	78,88	78,33	79,73	79,57	77,71
Total	8,82	9,11	11,10	10,62	11,82	13,07	10,76

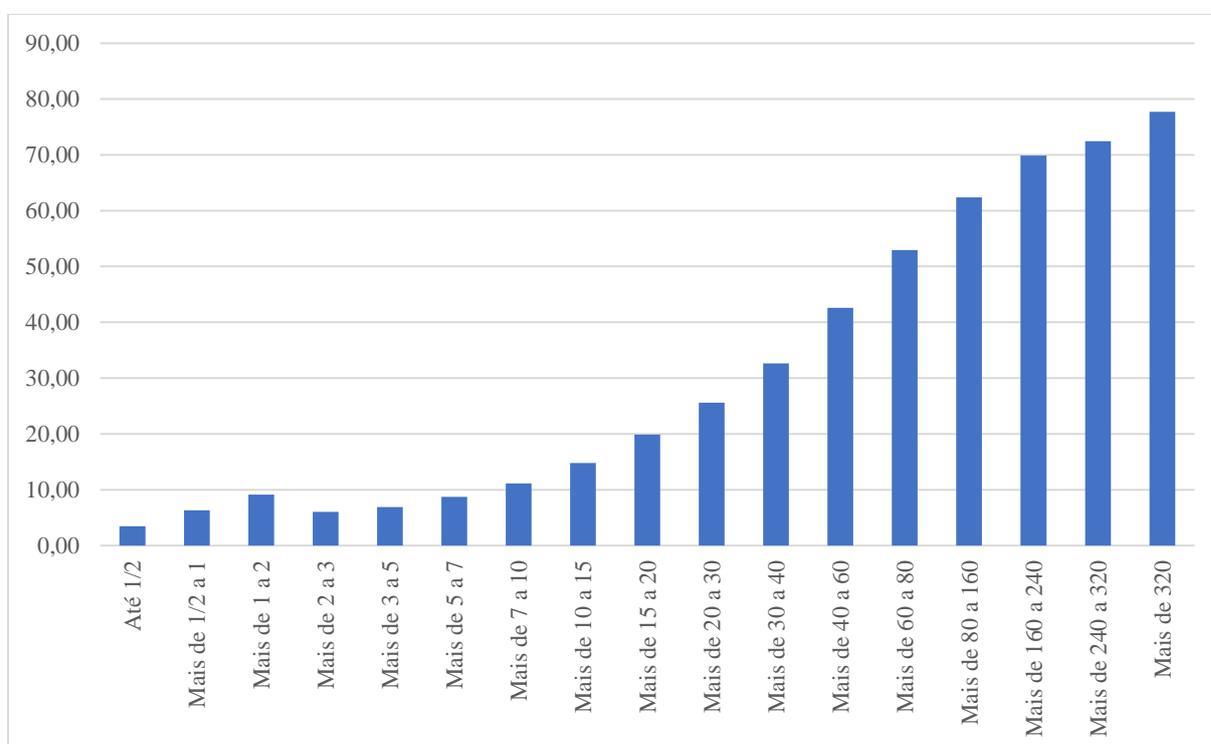
Fonte: Grandes números do IRPF, 2016 a 2021, referentes aos anos-calendários 2015 a 2020.

Elaboração própria.

É possível observar como há uma forte relação positiva entre a maior quantidade de rendimentos recebidos e o número de declarantes que receberam lucros ou dividendos e rendimentos de microempresas. Entre o grupo de declarantes com rendimentos totais superiores a 320 salários-mínimos, no período de 2015 a 2020, 77,71%, em média, receberam lucros ou dividendos ou rendimentos sociais de MEs. Para fins de comparação, entre o grupo dos declarantes com rendimentos totais na faixa de 3 a 5 salários-mínimos, apenas 6,91%, em

média, dos declarantes foram recebedores de lucros e dividendos ou rendimentos de sócio de ME. Ao observarmos a última linha da **tabela 63**, também se evidencia que, em média, apenas 10,76% dos declarantes, no máximo, tiveram acesso ao benefício da isenção das rendas recebidas como lucros ou dividendos. Trata-se, portanto, de um benefício fiscal que atinge apenas a um pequeno extrato privilegiado não apenas em termos de renda, mas em termos de classe social, uma vez que há uma diferença qualitativa fundamento entre os rendimentos derivados do trabalho e os rendimentos derivados do capital. Ao utilizarmos a média do período, é possível visualizar essa relação positiva no **gráfico 33**.

Gráfico 33 - Relação entre a quantidade de declarações de recebedores de lucros e dividendos e a quantidade de declarações totais. IRPF. Brasil. Média 2015-2020



Fonte: Grandes números do IRPF, 2016 a 2021, referentes aos anos-calendários 2015 a 2020. Elaboração própria.

Portanto, além dos efeitos fiscais negativos para as 3 esferas da federação, dado o caráter compartilhado constitucionalmente da arrecadação do IRPF, a isenção de lucros e dividendos recebidos foi durante um bom período um instrumento de concentração de renda, e tendo em vista o seu caráter monetário/financeiro, também com potencial de concentração de capital. De acordo com a tabulação dos rendimentos isentos e não tributáveis por faixa de salários-mínimos, tabela 21A dos Grandes Números referente ao Ano-Calendário 2019, naquele ano, do total de R\$ 359,15 bilhões, foram recebidos pelo grupo com rendimentos acima de 320 salários-

mínimos o montante isento de R\$ 120,17 bilhões em lucros e dividendos, o equivalente a 33% do total dessa categoria de rendimentos isentos. Ao ampliar-se para o grupo dos declarantes isentos acima de 60 salários-mínimos, estes foram os que receberam R\$ 225,62 bilhões em lucros e dividendos, o equivalente a 62,8% dos dividendos e lucros distribuídos declarados. Por outro lado, os lucros e dividendos recebidos pelos declarantes nas faixas de rendimentos isentos e não tributáveis até 10 salários-mínimos receberam R\$ 27,12 bilhões em lucros e dividendos, o equivalente à 7,6% dessa categoria de rendimentos isentos. Para fins de comparação, em relação à estratificação por rendimentos totais, as faixas de rendimento até 10 salários-mínimos responderam por 80,41% dos contribuintes.

Os dados recentes da arrecadação do IRPF revelam que os limites desse tributo para a promoção da redistribuição de renda em favor de uma justiça fiscal contra a desigualdade estão além da baixa proporção em relação ao PIB e à carga tributária total em comparação com outros países, como os membros da OCDE. As poucas alíquotas, a baixa alíquota-teto, o baixo nível dos rendimentos marginais

Justamente na tributação sobre a renda, uma forma tributária característica da tributação moderna, se manifesta o caráter específico da estrutura tributária decorrente do modo particular de objetivação do capitalismo no Brasil. Numa estrutura social fundada a partir da via colonial e a manutenção de relações de subordinação do país ao capital estrangeiro em benefício dos detentores do capital local, que revertem a dependência em superexploração como forma de compensar a transferência de valor, o IRPF favorece a redistribuição invertida, da base para o topo, com o acento da tributação sobre a remuneração do trabalho necessário por meio dos tributos indiretos e na maior tributação direta dos rendimentos proveniente do trabalho em relação aos rendimentos provenientes da propriedade do capital.

CONCLUSÃO

Este trabalho procurou delinear e elucidar a maneira como o desenho da estrutura tributária brasileira está fundamentalmente associado ao caráter subordinado e dependente da objetivação e do desenvolvimento do capitalismo no Brasil. Foi demonstrado como a conformação e as metamorfoses do sistema tributário brasileiro tiveram como momento preponderante as relações materiais e econômicas de produção e reprodução do modo de produção capitalista no Brasil.

A preponderância das relações materiais na totalidade concreta em que se afeiçoam os sistemas tributários modernos foi demonstrada especialmente na primeira parte do trabalho, enquanto característica geral e específica do modo de produção capitalista. O sistema tributário moderno se configura enquanto um meio essencial para a garantia das condições essenciais ao funcionamento e desenvolvimento das relações capitalistas de produção, bem como garantir as condições monetárias adequadas ao entesouramento, crédito e acumulação. Ao mesmo tempo em que promove condições para a acumulação capitalista, o Estado depende desta acumulação para delimitar os níveis da sua capacidade de intervenção na propriedade privada. O financiamento de metas de desenvolvimento econômico ou social são mediados a partir da tributação sobre a forma de expressão do valor, o valor de troca, o dinheiro. Portanto, trata-se de uma forma indireta de acesso a riqueza produzida pela sociedade, o que difere a tributação moderna da tributação em modos de produção anteriores, onde era possível a tributação direta da riqueza na forma de bens produzidos e serviços prestados pelos súditos.

Na modernidade ocorre imposição da forma valor que delimita o espaço de discricionariedade do agente político, bem como da capacidade estatal de intervenção na economia. A imposição estatal do padrão monetário decorre da imposição sobre o Estado da função de emissor do equivalente geral pelas relações materiais de produção e circulação de mercadorias características do modo de produção capitalista. A tributação tem de se adequar à dimensão monetária da economia capitalista, pois essa é a forma universal pela qual o Estado pode se relacionar com os produtores, trabalhadores e com os outros Estados. É apenas no capitalismo que se torna possível a tributação geral da renda, medida e realizada em termos monetários.

Ao agir sobre a distribuição e redistribuição da riqueza socialmente produzida expressa na forma dinheiro, a tributação age sobre a proporção apropriada de mais-valor e de salário, por meio da tributação direta e indireta, prolongando a disputa entre as classes na esfera pública ao

mesmo tempo em que coloca as condições de apropriação a cada novo ciclo de acumulação. O fundo público, logo, não é neutro, uma vez que é financiado por parte do trabalho excedente transformado em lucro, juros ou renda da terra e por meio do trabalho necessário. A tributação manifesta econômica e politicamente, tanto a relação entre os capitalistas locais e os trabalhadores, quanto a relação entre os capitalistas de diferentes ramos da produção e da circulação de mercadorias.

A ausência de neutralidade do fundo público não se expressa apenas no interior da luta de classes em cada Estado-nação. No mercado mundial, essa é expressa mediante o papel que o sistema tributário teve na concorrência internacional e na industrialização dos polos avançados do capital mundial. Por meio do sacrifício dos explorados internamente, protecionismo foi um meio artificial para a fabricação de fabricantes e de abreviação da transição de modos de produção anteriores para o modo de produção capitalista. Do mesmo modo, o desenvolvimento dos sistemas tributários nacionais expressou o desenvolvimento desigual e combinado das economias capitalistas, com as estruturas tributárias dos países dependentes expressando um caráter retardatário em relação às transformações das estruturas tributárias dos países capitalistas centrais.

Nas economias dependentes, a possibilidade de redistribuição do valor apropriado pelo fundo público é reduzida pelos mecanismos de transferência de valor, como a dívida pública e a dependência tecnológica, que conformam formas políticas que restringem a ampliação da democracia burguesa nos moldes dos países que passaram por processos revolucionários ou por rupturas radicais com a estrutura social precedente, onde prevalecem os sistemas tributários com prevalência dos tributos diretos sobre os indiretos, bem como com a existência de maiores graus de progressividade por tributo.

Conforme os argumentos e dados apresentados nos capítulos 2 e 3, a possibilidade de todo e qualquer sistema tributário ser mais ou menos progressivo está ligada à sua funcionalidade à forma histórica específica de produção e distribuição do valor em cada país. Ao longo do século XX, os sistemas tributários no mundo passam por profundas transformações, com a ampliação dimensão interventiva do Estado na luta de classes e no ciclo do capital, especialmente diante de crises cada vez mais recorrentes e agudas.

O aumento da instabilidade internacional do modo de produção capitalista passou a demandar do fundo público um conjunto cada vez maior de mecanismos interventivos, com a ampliação do escopo e da profundidade da intervenção estatal no encurtamento do ciclo do capital, na garantia da realização do capital e de cada etapa da reprodução ampliada do capital. Uma expressão dessa intervenção foi a evolução dos gastos com a seguridade social, que

originaram mais uma forma tributária específica da tributação moderna: as contribuições sociais. As contribuições diferem dos impostos por sua finalidade, por terem uma destinação específica no orçamento público, ou seja, por sua vinculação. Embora sejam uma conquista nos países em que se generalizam, expressam também um caráter contraditório, uma vez que geralmente recaem sobre os rendimentos do trabalho, seja diretamente sobre os salários, seja por meio de tributos passíveis de transferência ao preço dos produtos pelas empresas – como os que incidem sobre a folha de pagamentos –, seja pela sua incidência direta sobre o consumo.

Como ocorreu em outras áreas, os sistemas tributários passam a expressar a ofensiva do capital contra o trabalho sob a forma dos ajustes neoliberais a partir da década de 1970, manifestas na redução da tributação direta sobre os lucros e os ganhos em geral vinculados ao capital, enquanto mecanismos de recomposição da taxa de lucro média em queda. O estímulo ao “dinamismo econômico” por meio da desoneração da renda do capital transformou-se também em estímulo a concentração de renda. Nos países dependentes o impacto foi ainda mais grave sobre a classe trabalhadora, uma vez que estes, em geral, não chegaram a desenvolver sistemas tributários progressivos. No capítulo 3, ao analisarmos algumas das principais economias da América Latina (Argentina, México e Chile), pode-se observar que um longo histórico de tributação regressiva sobre a propriedade e a renda combina-se com a recente adequação dos sistemas tributários à financeirização mundializada e ao papel particular que cada Estado-nação assume no funcionamento da dinâmica do mercado mundial. Nas economias dependentes, o sistema tributário passa a ser direcionado cada vez mais ao papel de mera âncora fiscal garantidora da estabilidade macroeconômica, do valor da moeda e dos ativos financeiros, sem preocupações com a desconcentração de renda e da propriedade, pelo contrário.

No Brasil, o sistema tributário tem raízes na via colonial do país até o capitalismo. O sistema tributário encontrado no início do Império correspondia ao caráter geral da economia brasileira, a qual se fundamentava na exploração de recursos naturais para o bem do comércio europeu. Com a emancipação política não houve mudanças significativas na estrutura produtiva, que continuou a se basear no papel da empresa colonial, portanto, ao longo do século XIX manteve-se a forte preponderância dos tributos sobre o comércio exterior, porém sem o sentido protecionista ou industrializante que países como a Inglaterra deram a esses tributos. De fato, os ingleses eram um dos países industrializados que gozavam de privilégios fiscais no Brasil. O predomínio dos impostos sobre o comércio exterior decorria de uma economia primário-exportadora, com baixo grau de desenvolvimento do mercado consumidor interno, em grande parte decorrente da manutenção da escravidão e, posteriormente, do regime de colonato, com formas não monetárias de exploração do trabalho.

O sistema tributário só começa a se alterar de algum modo na década de 1920, quando, após o pequeno surto industrializante decorrente da Primeira Guerra Mundial, bem como com o desenvolvimento de centros urbanos ligados ao complexo econômico do café, os impostos internos sobre o consumo e a circulação de bens e serviços passam a ganhar maior relevo na arrecadação tributária. Tratou-se de uma metamorfose praticamente passiva do sistema tributário, impulsionado pelas modificações na estrutura econômica do país. Essa tendência se confirma apenas a partir da década de 1930, consolidando-se na década de 1940, em que os impostos sobre a renda e consumo passam a suplantar os impostos sobre a importação. Ainda assim, as transformações na legislação e na composição da carga tributária foram apenas caudatárias e insuficientes para a sustentação do novo padrão de desenvolvimento, baseado no ativismo estatal.

A evolução do sistema tributário continuou a se dar tendo por base o aspecto fiscal prioritariamente. Diferente do que ocorreu com os países capitalistas centrais, de desenvolvimento anterior e com rupturas políticas com a ordem antiga, o Brasil, assim como a maior parte dos países da América Latina que passaram por algum processo de industrialização mais relevante, não viram a transformação da estrutura tributária que ocorreu naqueles países. O caráter hipertardio do seu desenvolvimento, combinado com a forma subordinada de sua inserção no mercado mundial e a aversão das elites locais a qualquer concessão popular, conformaram a manutenção de uma estrutura tributária baseada na tributação indireta e na baixa progressividade dos tributos diretos sobre a renda e a propriedade.

Expressão do caráter conservador do sistema tributário brasileiro é que suas bases atuais foram postas pelas reformas fiscais realizadas pela última ditadura militar em 1965 e 1966. Essas reformas pretenderam a expansão da carga tributária e a consolidação do sistema tributário em bases mais eficientes de arrecadação. A regressividade foi mantida e apenas recolocada em termos mais tecnicamente adequados aos agentes econômicos e ao sistema de arrecadação tributária. Essa estrutura manteve-se praticamente intocada mesmo no momento de mobilizações sociais e populares que cercaram a Assembleia Nacional Constituinte de 1987. Na verdade, a ausência de interface entre a elaboração do sistema de seguridade social e o sistema tributário se manifestaram na manutenção de uma estrutura tributária regressiva e com novos mecanismos para ampliação dessa regressividade no período pós-constitucional, marcado pela readequação do país em moldes institucionais e políticos neoliberais.

Embora a Constituição tenha incorporado princípios importantes no caminho da justiça fiscal e da progressividade do sistema tributário, como os princípios da capacidade contributiva, da isonomia no tratamento dos rendimentos e do caráter pessoal (direto), sempre que possível,

a sua regulamentação foi transferida para a esfera da legislação infraconstitucional. Conforme vimos ao longo do capítulo 4, além da questão legislativa, cujo momento representativo foram as reformas de 1995 e 1996, decisões judiciais também restringiram a progressividade de alguns tributos.

A carga e a estrutura tributárias do Brasil têm se mantido de maneira relativamente estável nas últimas duas décadas, com o predomínio da tributação sobre o consumo, seguida pela renda e uma irrisória tributação sobre a propriedade. A análise das estruturas dos principais tributos cobrados no país, realizada no capítulo 4, demonstra que mesmo os impostos com potencial progressivo são desenhados para serem regressivos no Brasil, tornando-se, contraditoriamente, instrumentos para a concentração de renda e propriedade.

O sistema tributário brasileiro é resultado de um país cuja história de transformações pelo alto e de aversão das classes dominantes a qualquer pauta popular sempre se fez manifestar com a reincidência da repressão, conciliações pelo alto e ditaduras salvadoras.

No campo tributário, isso se manifestou no alijamento de pautas progressistas do debate, que embora até ocorra em certos momentos, nunca se efetivou em medidas legais e institucionais. Nem nos momentos de conquistas de direitos sociais importantes na década de 1930 e 1940, nem no período da redemocratização, foi possível o avanço nas pautas do trabalho sobre a questão tributária. O que a comparação internacional demonstra é que a possibilidade contábil de um sistema tributário menos regressivo existe, tributar mais a propriedade e a renda não afasta capitais como apregoa o discurso ortodoxo veiculado de maneira incessante nos grandes meios de comunicação do país.

No caso brasileiro, a regressividade do sistema tributário brasileiro não é uma falha decorrente de mal planejamento, de guerra fiscal ou de um momento político mais ou menos conturbado. O sistema tributário é um mecanismo que se articula à superexploração da força de trabalho, à manutenção de privilégios sobre a renda proveniente do capital e, contemporaneamente, ao reforço e garantia do rentismo baseado no capital portador de juros e no capital fictício na era da mundialização financerizada. O fundo público brasileiro, entendido como a capacidade estatal de mobilização de recursos, passou a ser orientado cada vez mais às funções de garantia dos rendimentos financeiros, mesmo que de maneira indireta, reduzindo o seu papel no investimento direto na produção e formação da base produtiva, na infraestrutura, pesquisa, transporte, infraestrutura e proteção social. Entretanto, do lado da arrecadação, não houve redução, mas a ampliação da carga tributária de maneira inédita nos anos 1990.

As mudanças necessárias ao sistema tributário brasileiro, numa perspectiva do trabalho, devem ser aquelas que visem a expropriação do mais-valor duplamente expropriado pela

burguesia atrofiada local e a burguesia imperialista, portanto, a luta do trabalho no campo tributário envolve necessariamente uma tomada de posição anti-imperialista.

Assim como a luta das burguesias no mercado mundial começam com a luta contra o trabalho em seu mercado nacional, a luta dos trabalhadores deve ser uma luta dupla contra a burguesia interna e contra o capital estrangeiro, sequioso pelo trabalho excedente partilhado pela burguesia dependente. A tributação da renda só é possível enquanto ela continua a ser produzida de modo capitalista, enquanto valor que é valorizado. Assim, o desenvolvimento de um sistema tributário com um sentido redistributivo deve estar ciente dos limites do modo de produção capitalista incontrolláveis pelo Estado: necessidade de garantir a taxa de lucro, tendência de formação de um exército industrial de reserva, formação de crises em diferentes momentos do ciclo de reprodução do capital, caráter anárquico da produção de mercadorias e reconhecimento/realização do valor *post festum*. A esses limites, na particularidade brasileira, soma-se o caráter subordinado da inserção da economia brasileira no mercado mundial, o padrão de acumulação marcado pela dependência e pela superexploração da força de trabalho. A luta contra pelo sistema tributário mais progressivo não pode deixar de estar ciente desses limites, os quais foram apresentados no começo da apresentação. Ela deve ser uma luta para transformar o sistema fiscal em instrumento que constanja o montante dos ganhos da exploração capitalista, enquanto essa subsiste e, ao mesmo tempo, deve ser a luta para garantir que em cada crise não seja o trabalho o convidado a pagar a conta, mas sim o responsável pela quebra, o próprio capital e sua sede eterna pela acumulação infinita de riqueza abstrata. Uma forma de pensar essa questão, é desenvolver formas de tributação mais efetiva sobre as operações financeiras relacionadas ao capital fictício, dada a sua dimensão e as possibilidades de controle tecnológico disponíveis.

O sistema tributário brasileiro, na forma como se desenvolveu em cada etapa histórica, sempre excluiu o trabalho de sua configuração, no máximo o relegando a princípios e promessas. No caso, podemos identificar 4 grandes momentos que marcam sua constituição histórica. O primeiro que ocorre durante o Império, típico da empresa colonial, e da sua sucessão agroexportadora baseada no latifúndio e dependente do comércio externo de produtos primários, tendo uma base tributária interna limitada, e com a arrecadação fortemente atrelada aos impostos sobre o comércio exterior. No segundo momento, com o processo industrializante que já engatinhava e se acelera a partir da crise de 1929-32, temos a metamorfose do sistema tributário brasileiro, que passa a se basear em tributos sobre bases internas, em especial o imposto sobre consumo, sobre vendas e sobre a renda. O imposto sobre a renda cresce em importância a partir da década de 1930, atingindo seu auge na década de 1950 e 1960.

Entretanto, passa a retroagir a partir da ditadura militar, quando a burguesia atrófica novamente transfere o poder político para que fossem realizadas as reformas necessárias a readequação do sistema tributário brasileiro ao mundo financeirizado. Apoiadas diretamente pelo capital imperialista, é dessa época o surgimento do Código Tributário Nacional, cujo primado foi a eficiência, e, mais uma vez, não houve avanço sobre a progressividade. Uma grande oportunidade para uma reversão do caráter regressivo do sistema tributário brasileiro teria sido a Constituinte de 1987, mas como vimos, essa desde o início foi dominada por parlamentares conservadores no campo econômico e as maiores disputas levantadas foram decorrentes da questão federalista. Apesar dos princípios tributários positivados, o que se viu desde então foi um avanço da regressividade, a qual se manifesta no caráter regressivo que até impostos sobre a renda e a propriedade assumem no Brasil.

Por fim, esperamos ter conseguido demonstrar a necessidade de exposição do caráter específico da tributação moderna a partir das categorias fundamentais da realidade do modo de produção capitalista, como valor, capital e dinheiro. Essa exposição permite uma maior aproximação do caráter específico da tributação no modo de produção capitalista, ajudando a compreender por que determinadas formas tributárias prosperam em determinados países e momentos e são impedidas em outros lugares e momentos, uma vez que é possível traçar a relação entre tributação e as necessidades de acumulação, o modo de inserção de cada Estado-nação no mercado mundial e as lutas de classes em cada país e entre as burguesias de cada país. A superação da regressividade do sistema tributário brasileiro envolve necessariamente uma luta entre trabalho e capital, que também será uma luta contra o caráter subordinado e rebaixado típico do capitalismo dependente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAMS, L. **Bismarck and the German Empire 1871-1918**. London and New York: Routledge, 2006.

AFONSO, J. R; JUNQUEIRA, G. G. Tributação, Reforma e Federalismo: uma visão atual da América Latina. **Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal**, v. 7, p. 103-139, 2007

AFONSO, J. R; LUKIC, M. R; ORAIR, R. O; SILVEIRA, F. G (orgs.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte/MG: Letramento, 2017.

ALENCAR JÚNIOR, O. G.; SALVADOR, E. Finanças, fundo público e financiamento da Seguridade Social no Brasil. **Revista Katalysis**, v. 18, p. 239-248, 2015.

AMARAL, M. S; CARCANHOLO, M. D. A Superexploração do Trabalho em Economias Periféricas Dependentes. **Revista Katalysis**, v. 12, p. 216-225, 2009.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

AMED, F. J; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

ANTUNES, J. **Marx e o fetiche da mercadoria**: contribuição à crítica da metafísica. Jundiaí: Paco Editorial, 2018.

APPY, Bernard. **O imposto territorial rural como forma de induzir boas práticas ambientais**. Instituto de Pesquisa Ambiental da Amazônia – IPMA. Junho de 2015.

ARRUDA, P. F. **Capitalismo dependente e relações de poder no Brasil**: 1889-1930. São Paulo: Expressão Popular, 2012.

AUDITORIA SUPERIOR DE LA FEDERACION (ASF). Câmara de Deputados de México. **El reto fiscal y la Reforma Hacendaria**. Serie Apuntes Didácticos. Marzo, 2016.

BACHA, E. Plano Real: uma avaliação preliminar. In: **Revista do BNDES**. Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, p. 3.26, jun. 1995.

BAIROCH, P. **Economics and world history**: myths and paradoxes. Chicago: University of Chicago Press, 1993.

BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013.

BARBOSA, A. F. **A formação do mercado de trabalho no Brasil**. São Paulo: Alameda, 2008.

BARBOSA, R. **Oração aos moços**; edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. – 5. ed. – Rio de Janeiro : Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BEHRING, E. R. **Brasil em contra-reforma: desestruturação do Estado e perda de direitos**. São Paulo: Cortez, 2008.

BEHRING, E. R. Crise do capital, fundo público e valor. In: BOSCHETTI, I.; BEHRING, E. R.; SANTOS, S. M. M; MIOTO, R. C. T. (Orgs.). **Capitalismo em crise, política social e direitos**. São Paulo: Cortez, 2010.

BEHRING, E. R. Fundo Público: um debate estratégico e necessário. In: XV Encontro Nacional de Pesquisadores de Serviço Social, 2016, Ribeirão Preto. **XV Encontro Nacional de Pesquisadores de Serviço Social**. BRASÍLIA: ABEPSS, 2016. v. 1. p. 1-12.

BEHRING, E. R. Ajuste fiscal permanente e contrarreformas no Brasil da redemocratização. In: SALVADOR, E; BEHRING, E; LIMA, R. (orgs.). **Crise do capital e fundo público: implicações para o trabalho, os direitos e a política social**. São Paulo: Cortez, 2019.

BEHRING, E. R. **Fundo Público, valor e política social**. São Paulo: Cortez, 2021.

BEHRING, E. R; BOSCHETTI, I. S. **Política social: fundamentos e história**. 9. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

BERTRANOU, F; CETRÁNGOLO, O; GRUSHKA, C; CASANOVA, L. **Encrusijadas en la segrudidad social argentina: reformas, cobertura y desafios para el sistema de pensiones**. Buenos Aires: CEPAL y Oficina Internacional del Trabajo, 2011.

BÉS, M. Argentina. In: BERNARDI, L; BARREIX, A; MARENZI, A; PROFETA, P. **Tax systems and tax reforms in Latin America**. Abingdon: Routledge, 2008.

BIASOTO JR, G. O sistema tributário brasileiro: uma trajetória de fragmentação. In: BIASOTO JR, G.; PINTO, P. (orgs.). **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil**. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 2006.

BOLAÑOS, A. C. L. México. La continuidad y profundización del despojo neoliberal. Balance de la economía a partir del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) 1994-2014. In: VILLAGRA, L. R. **Neoliberalismo em América Latina: crises, tendencias y alternativas**. Asunción: CLACSO, 2015.

BRAMI-CELENTANO, A.; CARVALHO, C. E. A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. **Rev. Katálysis**, Florianópolis, v. 10, n. 1, p. 44-53, Jun. 2007.

BRASIL. **Anais do Senado Federal** (Atas de Comissões). Subcomissão de Tributo, Participação e Distribuição das Receitas. Brasília: Senado Federal, 1987a. Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a_Subcomissao_De_Tributos,_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf Acesso em: 31/08/2021.

BRAUDEL, F. **A dinâmica do capitalismo**. Rio de Janeiro: Rocco, 1987.

- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **A construção política do Brasil**. São Paulo: Editora 34, 2014.
- BROWNLEE, E. W. **Federal taxation in America**. A short history. New York: Cambridge University Press, 2004.
- BRUNHOFF, S. **A moeda em Marx**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1978a.
- BRUNHOFF, S. **A Política Monetária**: um ensaio de interpretação marxista. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1978b.
- BRUNHOFF, S. **A Oferta de Moeda**. Lisboa: Editora Estampa, 1978c.
- BRUNHOFF, S. **Estado e capital**: uma análise da política econômica. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1985
- CAMPBELL, M. Money in the circulation of capital. In: ARTHUR, C. J.; REUTEN, G. **The circulation of capital**: essays on volume two of Marx's Capital. New York: St. Martin's Press, 1998.
- CAMPBELL, M. The credit system. In: CAMPBELL, M; REUTEN, G (orgs.) **The culmination of capital**: essays on volume III of Marx's Capital. New York: Palgrave, 2002.
- CAMPOS, L. **A crise da ideologia keynesiana**. São Paulo: Boitempo, 2016.
- CAMPOS, L. **A crise completa**: a economia política do não. São Paulo: Boitempo, 2001.
- CANO, W. América Latina: do desenvolvimentismo ao neoliberalismo. In: FIORI, J. L. (org.). **Estados e moedas no desenvolvimento das nações**. Petrópolis: Vozes, 1999.
- CARCANHOLO, M. Neoliberalismo y dependência contemporânea: alternativas de desarrollo em América Latina. In: MOLINA, P. V (coord.). **Neoliberalismo, neodesarrollismo y socialismo bolivariano**. Modelos de desarrollo y políticas públicas em América Latina. Santiago: Ariadna ediciones/CLACSO, 2019.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- CARREIRA, L. C. **História financeira e orçamentária do Império do Brazil desde a sua fundação**. Precedida de alguns apontamentos acerca da sua Independência. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1889.
- CARVALHO JR., P. H. B. C. Imposto predial e territorial urbano – IPTU. In: FAGNANI, E. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária**: diagnóstico e premissas. 1ed. Brasília, São Paulo: ANFIP, FENAFISCO, PPS, 2018b.
- CARVALHO JR, P. H. B.; Passos, L. O Imposto sobre Grandes Fortunas. In: FAGNANI, E. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária**: diagnóstico e premissas. 1ed. Brasília, São Paulo: ANFIP, FENAFISCO, PPS, 2018.

CENTRÁNGOLO, O; SABAINI, J. **Política tributaria em Argentina**. Entre la solvencia y la emergencia. Oficina de la CEPAL em Buenos Aires, junio de 2007.

CESARE, C. M. Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural. In: FAGNANI, E. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária**: diagnóstico e premissas. 1ed. Brasília, São Paulo: ANFIP, FENAFISCO, PPS, 2018.

CHANG, H. **Chutando a escada**: a estratégia do desenvolvimento em perspectiva histórica. São Paulo: Editora UNESP, 2004.

CHASIN, J. **A miséria brasileira**: 1964-1994 – do golpe militar à crise social. Santo André: estudos e Edições Ad Hominem, 2000.

CHASIN, J. **Marx**: estatuto ontológico e resolução metodológica. São Paulo: Boitempo, 2009.

CHESNAIS, F. **A mundialização do capital**. São Paulo: Editora Xamã, 1996.

CHILDE, G. **Man makes himself**. New York: The New American Library, 1951.

CHILDE, G. **O que aconteceu na história**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1977.

COMINETTA, M. Chile. In: BERNARDI, L; BARREIX, A; MARENZI, A; PROFETA, P. **Tax systems and tax reforms in Latin America**. Abingdon: Routledge, 2008.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), **Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2021** (LC/PUB.2021/5-P), Santiago, 2021.

CORREIO BRAZILIENSE. **Constituinte quer taxar até lucros da Bolsa**. Relator da Subcomissão de Tributos pretende lançar mais impostos sobre ganhos de capital. Brasília, domingo, 17 de maio de 1987. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/130369/maio87%20-%200637.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 31/08/2021.

COSTA, J. D. **Brasil e Chile**: riquezas e pobreza. 2014. Tese (Doutorado) – Ciências Sociais, Centro de Pesquisa e Pós-Graduação sobre as Américas – CEPPAC, Brasília, 2014.

COSTA, E. V. C. **Da Monarquia à República**: momentos decisivos. São Paulo: Editora da Unesp, 1999.

COTRIM, L. Industrialização e bonapartismo – o ideário de Getúlio Vargas (1935-45). In: **Verinotio** – Revista on-line de filosofia e ciências humanas. Ano XIV. Nov./2019 v. 25 n. 2.

COUTINHO, C. N. O significado de Lima Barreto na literatura brasileira. In: COUTINHO, C. N. et al. **Realismo e antirrealismo na literatura brasileira**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1974.

DAIN, S. A economia política da reforma tributária de 2003. In: PINTO, M. P. A; BIASOTO JÚNIOR, G. **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil**. Campinas/SP: Editora da Unicamp, 2006.

DE LUIS, M. J. **La tributación directa em Chile: equidad y desafíos.** Série marcoeconomía del desarrollo. CEPAL. División de Desarrollo Económico. Santiago, septiembre de 2009.

DE ROSA, M; FLORES, I; MORGAN, M. Inequality in Latin America Revisited: Insights from Distributional National Accounts. **World Inequality Lab** – Technical Note N° 2020/02. November 2020. Disponível em: <http://wordpress.wid.world/document/income-inequality-series-for-latin-america-world-inequality-lab-technical-note-2020-02/> Acesso em: 10/08/2021.

DELALANDE, N. **Les batailles de l'impôt.** Consentement et résistances de 1789 à nos jours. Paris: Éditions du Seuil, 2011.

DESAI, R. **Geopolitical economy: after US hegemony, globalization and empire.** London: Pluto Press, 2013.

DEVEZA, G. Política tributária no período imperial. In: HOLANDA, S. B; CAMPOS, P. M. (orgs.). **História geral da civilização brasileira.** Tomo II. O Brasil Monárquico. Vol. 6. Declínio e queda do Império. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004.

DIAMOND, P; SAEZ, E. The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations. **Journal of Economic Perspectives**, v. 25, n. 4, p. 165-190, 2011.

DOUGLAS, R. **Taxation in Britain since 1600.** London: Macmillan Press, 1999.

DUMÉNIL, G; LÉVY, D. **The crisis of neoliberalismo.** Cambridge/London: Harvard University Press, 2011.

ENGELS, F. **Anti-Dühring: a revolução da ciência segundo o senhor Eugen Dühring.** 1. ed. São Paulo: Boitempo, 2015.

ENGELS, F. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado.** São Paulo: Boitempo, 2019.

ESPING-ANDERSEN. **The three worlds of welfare capitalism.** Cambridge, UK: Polity Press, 1990.

FAGNANI, E (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas.** Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FAGNANI, E; ROSSI, P. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: FAGNANI, E (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas.** Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FANDIÑO, P.; KERSTENETZKY, C. L. O Paradoxo Constitucional Brasileiro: Direitos Sociais Sob Tributação Regressiva. **Brazilian Journal of Political Economy (Impresso)**, v. 39, p. 306-327, 2019.

FAZIO, H. **El Programa abandonado: balance económico social del Gobierno de Aylwin.** LOM Ediciones, 1996.

FERNANDES, F. **Sociedade de classes e subdesenvolvimento**. 5 ed. rev. São Paulo: Global, 2009.

FILGUEIRAS, L. O neoliberalismo no Brasil: estrutura, dinâmica e ajuste do modelo econômico. In: Neoliberalismo y sectores dominantes. **Tendencias globales y experiencias nacionales**. Basualdo, Eduardo M.; Arceo, Enrique. CLACSO, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales, Buenos Aires. Agosto, 2006.

FILGUEIRAS, L. A natureza e os limites do desenvolvimentismo no capitalismo dependente brasileiro. **Margem Esquerda**, v. 23, p. 32-38, 2014.

FINE, B. **Locating financialization**. *Historical Materialism* 18 (2010) 97–116.

FINE, B; SAAD FILHO, A. **O capital de Marx**. São Paulo: Contracorrente, 2021.

FLORA, P. **State, economy and Society in Western Europe 1815-1975**. A data handbook. Volume I: the growth of mass democracies and welfare states. London: Macmillan Press, 1983.

FLORA, P; HEIDENHEIMER, A. **The development of welfare states in Europe and America**. London and New York: Routledge, 2017.

FOLHA DE SÃO PAULO, 19/01/1987. Caderno Especial: Os eleitos: Quem é quem na Constituinte. Disponível em: <https://acervo.folha.com.br/leitor.do?numero=9752&anchor=4137184&origem=busca&pd=19a1ebb453c4660eeef6aef3c8252292>> Acesso em: 09/04/2020.

FURTADO, Celso. **Formação Econômica do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

GARCÉS, J. E. **Allende y la experiencia china: las armas de la política**. Madrid: Siglo XXI de España Editores, 2013.

GASSEN, V; VALADÃO, M. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump)**. São Paulo: Almedina, 2020.

GERMER, C. M. Receita pública e circulação monetária na teoria de Marx. **Revista da Sociedade Brasileira de Economia Política**, v. 25, p. 5-31, 2009.

GIRÓN, A. **Argentina: su recurrente inestabilidad financiera**. - 1a ed. – Buenos Aires : Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales - CLACSO ; México : Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Económicas, 2009.

GONÇALVES, R. **Economia política internacional**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.

GOUGH, I. **The political economy of the welfare state**. London: The Macmillan Press Ltd, 1979.

GOULARTI, J. G. A trajetória da política fiscal de desoneração tributária no Brasil (1966-2016). In: Eduardo Fagnani. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. 1a. ed. Brasília; São Paulo: ANFIP/FENAFISCO; Plataforma Política Social, 2018.

GRANEMANN, S. Fundos de pensão e a metamorfose do “salário em capital”. In: SALVADOR, E; BEHRING, E; BOSCHETTI, I; GRANEMANN, S. **Financeirização, fundo público e política social**. São Paulo: Cortez, 2012.

GRESPLAN, J. Marx e a crítica do modo de representação capitalista. São Paulo: Boitempo, 2019.

GUEDES, L. T; PAÇO CUNHA, E. Financiamento do capital fixo (1970-2012): dissolvendo o paradoxo aparente entre financeirização e autofinanciamento em contexto de queda da taxa de lucro. **Revista Brasileira de Estudos Organizacionais**, v. 8, p. 16-54, 2021.

HAMILTON, A. **Report on the subject of manufactures**. Philadelphia, 1791. Disponível em: <<https://founders.archives.gov/documents/Hamilton/01-10-02-0001-0007>> Acesso em: 5/3/2021.

HICKMANN, C. M; SANTOS, D. R. P; SIQUEIRA, M. L; INTROÍNI, P. G. H; MACHADO, L. T. M; TORRENTE, W. Tributação da renda da pessoa jurídica: instrumento da guerra fiscal internacional ou do desenvolvimento. In: FAGNANI, E. (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. 1ed. Brasília, São Paulo: ANFIP, FENAFISCO, PPS, 2018.

HINRICHS, H. **A general theory of tax structure change during economic development**. Cambridge: The Law School of Harvard University, 1966.

HMRC - "A Brief History of the Income Tax." Disponível em: <https://web.archive.org/web/20100724033906/http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis1.htm> . Acesso em: 29/08/2021.

HILFERDING, R. **O capital financeiro**. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

HOBSON, J. A. **Imperialism: a study**. London: James Nisbet & Co., 1902.

IANNI, O. **Estado e planejamento econômico no Brasil (1930-1970)**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1977.

IANNI, O. **A ditadura do grande capital**. São Paulo: Expressão Popular, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Estatísticas históricas do Brasil**. Séries econômicas, demográficas e sociais de 1550 a 1988. 2. ed. vol. 3. Rio de Janeiro: IBGE, 1990.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Estatísticas do século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Sistema de contas nacionais**. Contas Nacionais, número 76. Brasil. 2018. Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

INTROÍNI, P; SANTOS, D; SIQUEIRA, M; CHIEZA, R; TORRENTE, W; LOEBENS, J; FARIAS, F; HICKMANN, C. Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como

princípio fundamental de justiça fiscal. In: FAGNANI, E (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

ITOH, M; LAPAVITSAS, C. **Political economy of money and finance**. London: Palgrave Macmillan, 1999.

KATZ, C. Neoliberales em América Latina. In: MOLINA, P. V (coord.). **Neoliberalismo, neodesarrollismo y socialismo bolivariano**. Modelos de desarrollo y políticas públicas em América Latina. Santiago: Ariadna ediciones/CLACSO, 2019.

KELTON, S. **The deficit myth**. Modern Monetary Theory and the birth of the people's economy. New York: Public Affairs, 2020.

KEYNES, J. M. **A treatise on money**. In two volumes. 1 The pure theory of money (The Collected Writings of John Maynard Keynes). Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

KHAIR, A. A. A questão fiscal e a lei de responsabilidade fiscal. In: PINTO, M. P. A; BIASOTO JÚNIOR, G. **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil**. Campinas/SP: Editora da Unicamp, 2006.

KINDLEBERGER, C. **Manias, pânico e crises** São Paulo: Saraiva, 2013.

LAGO, L. A. C.; FRANCO, G. B. **A Economia da República Velha, 1889-1930**. Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2011 (Texto para Discussão).

LAGO, L. A. C; ABREU, M. P. **A Economia Brasileira no Império, 1822-1889**. Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2011 (Texto para Discussão).

LAMOUNIER, M. L. **Ferrovias e mercado de trabalho no Brasil do século XIX**. São Paulo: Edusp, 2012.

LEITE, L. M. **O capital no mundo e o mundo do capital: uma reinterpretação do imperialismo a partir da teoria do valor de Marx**. 2017. Tese (Doutorado) – Economia, Universidade Federal Fluminense, Niterói-RJ, 2017.

LÊNIN, V. I. The agrarian program of social-democracy in the first Russian revolution 1905-1907. In: LÊNIN, V. I. **Collected Works**. Vol. 13. June 1907-April 1908. Moscow: Progress Publishers, 1978.

LÊNIN, V. I. **O imperialismo: etapa superior do imperialismo**. Campinas, SP: FE/Unicamp, 2011.

LEYTON, J. C. G. **Política, democracia y ciudadanía en una sociedad neoliberal (Chile: 1990-2010)**. Santiago: CLACSO/Editorial ARCIS/PROSPAL, 2010.

LIMA, C. A. F. Gastos sociais e crise do capital. In: **Cadernos CEPEC**. v. 2. n. 11. 11 de novembro de 2013.

LIMA, C. A. F. Da produção de mercadorias à produção de não-mercadorias. In: Elga Pérez Laborde; João Vianney Cavalcanti Nuto. (Org.). Em torno à integração: estudos transdisciplinares - Ensaios. 1ªed.Brasília: TEL, 2008.

LIST, G. F. **Sistema nacional de economia política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

LIVERANI, M. **O Antigo Oriente**. São Paulo: EDUSP, 2020.

LOPREATO, F. L. C. **A política fiscal brasileira**: limites e entraves ao crescimento. Texto para discussão. IE/Unicamp. N. 131. Ago. 2007.

LUCE, M. S. **Teoria marxista da dependência**: problemas e categorias. Uma visão histórica. São Paulo: Expressão Popular, 2018.

LUPATINI, M. Crise do capital e dívida pública. In: SALVADOR, E; BEHRING, E; BOSCHETTI, I; GRANEMANN, S. **Financeirização, fundo público e política social**. São Paulo: Cortez, 2012.

LUKÁCS, G. **A destruição da razão**. São Paulo: Instituto Lukács, 2020.

LUZ, N. V. **A luta pela industrialização no Brasil**. São Paulo: Editora Alfa Ômega, 1978.

MAITO, E. E. The tendency of the rate of profit to fall since the nineteenth century and a world rate of profit. In: CARCHEDI, G; ROBERTS, M (eds.) **World in Crisis**: a global analysis of Marx's Law of Profitability. Chicago, IL: Haymarket Books, 2018.

MADISON, J. Federalist no. 10. The Same Subject Continued: The Union as a Safeguard Against Domestic Faction and Insurrection. From the New York Packet. Friday, November 23, 1787. Disponível em: <<https://guides.loc.gov/federalist-papers/text-1-10#s-lg-box-wrapper-25493273>> Acesso em: 15/08/2021.

MAITO, E. The tendency of the rate of profit to fall since the nineteenth century and a world rate of profit. In: CARDECH, G; ROBERTS, M. **A global analysis of Marx's law of profitability**. Chicago: Haymarket Books, 2018.

MANDEL, E. **O capitalismo tardio**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MARINI, R. M. Dialética da dependência. In: TRASPADINI, R; STÉDILE, J. P. **Ruy Mauro Marini**: vida e obra. São Paulo: Expressão Popular, 2011.

MARINI, R. O ciclo do capital na economia dependente. In: FERREIRA, C; OSORIO, J; LUCE, M (orgs.). **Padrão de reprodução do capital**: contribuições da teoria marxista da dependência. São Paulo: Boitempo, 2012.

MARQUES, R. M. El ultraliberalismo y la democracia en Brasil. **Herramienta (Buenos Aires)**, v. 1, p. 1-s/n, 2020.

MARQUETTI, A. A; HOFF, C; MIEBACH, A. Profitability and Distribution: The Origin of the Brazilian Economic and Political Crisis. **Latin American Perspectives**, v. 47, p. 115-133, 2020.

MARTINS, C. E. **Capitalismo de Estado e Modelo Político no Brasil**. Rio de Janeiro: Graal, 1977.

MARX, K. Draft of an article on Friedrich List's book *Das nationale System der politischen Oekonomie*. In: MARX, K; ENGELS, F. **Collected Works**. v. 4. Lawrence and Wishart. 1975.

MARX, K. **Para a crítica da economia política; salário preço e lucro; o rendimento e suas fontes: a economia vulgar**. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

MARX, K. Instructions for the delegates of the provisional general council. The different questions. In: MARX, K; ENGELS, F. **Collected Works**. v. 20. Lawrence and Wishart. 1985.

MARX, K. **Manuscritos econômico-filosóficos**. São Paulo: Boitempo, 2010.

MARX, K. **Grundrisse**. São Paulo: Boitempo, 2011.

MARX, K. **O Capital: crítica da economia política – livro I**. São Paulo: Boitempo, 2013.

MARX, K. **O Capital: crítica da economia política – livro II**. São Paulo: Boitempo, 2014.

MARX, K. **O Capital: crítica da economia política – livro III**. São Paulo: Boitempo, 2017.

MARX, K; ENGELS, F. **A ideologia alemã**. São Paulo: Boitempo, 2007.

MARX, K; ENGELS, F. **Manifesto comunista**. São Paulo: Boitempo, 2010.

MAXWELL, K. **A devassa da devassa**. A Inconfidência Mineira: Brasil-Portugal – 1750-1808. São Paulo: Paz e Terra, 2001.

MERCHANT, J. **The money theory of the State**. Reflections on Modern Monetary Theory. In: The Brooklyn Rail. Feb 2021. Disponível em: <<https://brooklynrail.org/2021/02/field-notes/The-Money-Theory-of-the-State-Reflections-on-Modern-Monetary-Theory>> Acesso em: 29/08/2021.

MILIOS, J. Value, Fictitious Capital and Finance. The Timeless of Karl Marx's Capital. **Filozofski vestnik**, v. 40, n. 3, 31 Dec. 2019.

MITCHELL, B. R. **International historical statistics**. The Americas, 1750-1988. 2nd. ed. London: Macmillan, 1993.

MITCHELL, B. R. **International historical statistics**. Europe, 1750-1993. 4th. ed. London: Macmillan, 1998a.

MITCHELL, B. R. **International historical statistics**. Africa, Asia & Oceania, 1750-1993. 3rd. ed. London: Macmillan, 1998b.

NÓBREGA, C. B. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física: (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014.

NÓBREGA, M. **Além do arroz com feijão**. Maílson Ferreira da Nóbrega: autobiografia. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

MONIZ BANDEIRA, L. A. **O “milagre alemão” e o desenvolvimento do Brasil (1949-2011)**. São Paulo: Editora Unesp, 2011.

MORAES, B. R. **Sistema tributário da Constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MORALES, J. La industria maquiladora en México bajo el TLCAN 1993-2013. In: VILLAGRA, L. R. **Neoliberalismo em América Latina: crises, tendencias y alternativas**. Asunción: CLACSO, 2015.

MORENO-BRID, J. C; ROS, J. **Development and growth in the mexican economy: a historical perspective**. New York: Oxford University Press, 2009.

MOSELEY, F. **Money and totality**. A macro-monetary interpretation of Marx's logic in Capital and the end of the 'transformation problem'. Chiacago, IL: Haymarket Books, 2016.

MOTA, A. E. A centralidade da assistência social na seguridade social brasileira nos anos 2000. In: MOTA, A. E (org.). **O Mito da assistência social: ensaios sobre Estado, política e sociedade**. São Paulo: Cortez, 2010.

MOTA, A. E. **Cultura da Crise e Seguridade Social**. São Paulo: Cortez, 2015.

MOULIAN, T. **Chile actual**. Anatomía de um mito. Santiago: ARCIS, 1997.

MOULIAN, T. Chile. In: SADER, E; JINKINGS, I; NOBILE, R; e MARTINS, C. E. (orgs.). **Enciclopédia contemporânea da América Latina e do Caribe**. São Paulo: Boitempo, 2006.

MURRAY, P. Money as displaced social form: why value cannot be independent of price. In: MOSELEY, F (ed.). **Marx's theory of money**. Modern Appraisals. New York, NY: Palgrave Macmillan, 2005.

NECOCHEA, H. R. **Historia del imperialismo em Chile**. Habana: Rediccion Revolucionaria, 1966.

NETTO, J. P. **Pequena História da Ditadura Brasileira (1964-1985)**. São Paulo: Cortez, 2014

NOVAES, M. C; JENSEN, T. F. Agrotóxicos, capital financeiro e isenções tributárias. In: STEFANO, D; MENDONÇA, M. L. **Direitos humanos no Brasil 2020: Relatório da Rede Social de Justiça e Direitos Humanos**. São Paulo: Outras Expressões, 2020.

O'CONNOR, J. **The fiscal crisis of the state**. New Brunswick, New Jersey: Transaction Publishers, 2009.

OECD. **Revenue Statistics 2019**. Paris: OECD Publishing, 2020.

OECD. The OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide, in Revenue Statistics 2020, OECD Publishing, Paris.

OLIVEIRA, F. A. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Editora Brasil Debates Ltda., 1981.

OLIVEIRA, F. A. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Brasileiro**. Campinas: Editora da Unicamp, 1995a.

OLIVEIRA, F. A. **Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil**. São Paulo: Editora Hucitec, 1995b.

OLIVEIRA, F. A. A lógica das reformas: a evolução do sistema tributário (1966-2002). In: PINTO, M. P. A; BIASOTO JÚNIOR, G. **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil**. Campinas/SP: Editora da Unicamp, 2006.

OLIVEIRA, F. A. **Economia e política das finanças públicas no Brasil**. São Paulo: Hucitec, 2009.

OLIVEIRA, F. A; BIASOTO JUNIOR, G. **Justiça Fiscal**: propostas para a reforma tributária. Revista Política Social e Desenvolvimento, v. 03, p. 2-45, 2015.

OLIVEIRA, F. A. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). In: Eduardo Fagnani. (Org.). **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. 1a. ed. Brasília; São Paulo: ANFIP/FENAFISCO; Plataforma Política Social, 2018a.

OLIVEIRA, F. A. A reforma tributária necessária: uma introdução geral. In: Eduardo Fagnani. (Org.). **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. 1a. ed. Brasília; São Paulo: ANFIP/FENAFISCO; Plataforma Política Social, 2018b.

OLIVEIRA, F. A. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**. A necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

ORAIR, R. O.; ALBUQUERQUE, P. H. M. **Capacidade de Arrecadação do IPTU**: estimação por fronteira estocástica com dados em painel. Brasília: Ipea, 2017 (Texto para Discussão n. 2309).

ORAIR, R; GOBETTI, S; LEAL, E. M; SILVA, W. J. **Carga Tributária Brasileira: Estimação e Análise dos Determinantes da Evolução Recente - 2002/2012**. Brasília: Ipea, 2013 (Texto para Discussão n. 1875).

ORAIR, R; GOBETTI, S. **Progressividade Tributária**: A agenda negligenciada. IPEA. Texto para discussão n. 2190, 2016.

ORAIR, R; GOBETTI, S. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas para debate. **Novos Estudos**. CEBRAP, v. 37, p. 213-244, 2018.

ORAIR, R; GOBETTI, S. **Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**. IPEA. Texto para discussão nº 2530. Rio de Janeiro, dezembro de 2019.

OSÓRIO, J. **O Estado no centro da mundialização:** a sociedade civil e o tema do poder. 2. ed. São Paulo: Expressão Popular, 2019.

PAÇO CUNHA, E. Que fazer da burocracia de estado? Do indiferentismo às reciprocidades. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, p. 15-26, 2016.

PAÇO CUNHA, E. Movimento real da forma política em Marx: elementos para a crítica dos aparelhos repressivos como síntese do estado capitalista. **Marx e o Marxismo**, v. 4, p. 201-233, 2017.

PAÇO CUNHA, E; REZENDE, T. D. H. Participação e Miséria Brasileira: O Participacionismo nas Condições de Possibilidade do Capitalismo no Brasil. **RAP. Revista Brasileira de Administração Pública**, v. 52, p. 345-362, 2018.

PALLUDETO, A. W. A.; ROSSI, P. L. **O capital fictício:** revisitando uma categoria controversa 2018 (Texto para Discussão (IE/Unicamp).

PAISH, George. "Great Britain's Capital Investments in Other Lands." *Journal of the Royal Statistical Society*, vol. 72, no. 3, 1909, pp. 465–495. Disponível em: www.jstor.org/stable/2340356. Acesso em: 15/08/2021.

PARANÁ, E. **A finança digitalizada:** capitalismo financeiro e revolução informacional. Florianópolis: Insular, 2016.

PAULANI, L. M. A crise do regime de acumulação com dominância da valorização financeira e a situação do Brasil. **Estudos Avançados** (USP. Impresso), v. 23, p. 25-39, 2009.

PAULANI, L. M. Não há saída sem a reversão da financeirização. **Estudos Avançados**, v. 31, p. 29-35, 2017.

PAULINO, L. A. O Plano Real e os dois governos de Fernando Henrique Cardoso (1995-1998/1999-2002). In: PIRES, M. C. **Economia Brasileira da Colônia ao Governo Lula**. São Paulo: Saraiva, 2010.

PEREIRA, L. V. **O setor público brasileiro – 1890/1945**. IPEA. Texto para discussão nº 845. Rio de Janeiro, novembro de 2001.

PELÁEZ, Carlos Manuel. As Consequências Econômicas da Ortodoxia Monetária, Cambial e Fiscal do Brasil entre 1889-1945. In: **Revista Brasileira de Economia**. 25 (3):5/82. Rio de Janeiro, jul./set. 1971.

PETTY, W. **Obras econômicas**. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

PLEHWE, D. Transnational Discourse Coalitions and Monetary Policy: Argentina and the limited Powers of the ‘Washington Consensus’”, **Critical Policy Studies** Volume 5 No. 2. 2011.

PIERSON, C. **Beyond the welfare state?** The new political economy of welfare. 2nd. ed. Cambridge: Polity Press, 1998.

PIERSON, C. **The modern state**. 2nd. ed. London and New York: Routledge, 2004.

PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTUGAL. **Regimento que levou Tomé de Souza governador do Brasil**, Almerim, 17/12/1548. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5523820/mod_resource/content/1/2.%20Regimento%20do%20Governo-Geral%20%28Tom%C3%A9%20de%20Souza%29%2C%201548.pdf
Acesso em: 15/08/2021.

PORTUGAL. **Regimento dos provedores da fazenda dell Rei nosso Senhor nas terras do Brasil**. (17 de dezembro de 1548) In: MALHEIROS, C. M. História da colonização portuguesa do Brasil. Porto: Litografia nacional, 1924.

PRADO, E. **Crítica das “visões” metalista e cartalista do dinheiro no capitalismo**. Disponível em: <https://eleuterioprado.files.wordpress.com/2019/03/crc3adtica-da-visc3b5es-metalista-e-cartalista-do-dinheiro-no-capitalismo.pdf> Acesso em: 15/03/2021.

PRADO JÚNIOR, C. **História Econômica do Brasil**. São Paulo: Brasiliense, 2008a.

PRADO JÚNIOR, C. **Formação do Brasil Contemporâneo**. São Paulo: Brasiliense, 2008b.

PRADO JÚNIOR, C. **Evolução política do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

PREOBRAJENSKY, E. **A nova econômica**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1979.

PUELLO-SOCARRÁS, J. F. Neoliberalismo, antineoliberalismo, nuevo neoliberalismo. Episodios y trayectorias económicos-políticas suramericanas (1973-2015). In: VILLAGRA, L. R. **Neoliberalismo em América Latina: crises, tendencias y alternativas**. Asunción: CLACSO, 2015.

RANDALL WRAY, L. **Trabalho e moeda hoje: a chave para o pleno emprego e a estabilidade de preços**. Rio de Janeiro: Editora UFRJ, Contraponto, 2003.

RANDALL WRAY, L. **Modern Money Theory: a primer on macroeconomics for sovereign monetary systems**. 2. ed. New York, NY: Palgrave Macmillan, 2015.

RAPOPORT, M. **Historia económica, política y social de la Argentina, 1880-2000**. 3. ed. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 2003.

REZENDE, F.; AFONSO, J. R. **A Reforma Fiscal no Processo de Elaboração da Nova Constituição**. IPEA. Textos para discussão interna n. 121, 1987.

REZENDE, F.; COSTA, A. J.; SILVA, B. A.; GIFFONI, F. de P.; AFONSO, J. R.; VILLELLA, L. A.; VARSANO, R.; LOBO, T. **Estudos para a Reforma Tributária**. Tomo 1: Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. IPEA. Textos para discussão interna n. 104, 1987.

RIBEIRO, I. Estado, planejamento e fundo público no capitalismo dependente brasileiro. **Revista de Política Públicas da UFMA**, v. 22, p. 465-482, 2018.

REUTEN, G; WILLIAMS, M. **Value-form and the state**: the tendencies of accumulation and the determination of economic policy in capitalista society. London and New York: Routledge, 1989.

RIBEIRO, I. R.; SALVADOR, E. S. . Hegemonia e políticas sociais no Brasil: contribuições ao debate sobre vinculação orçamentária. **Revista Katalysis**, v. 21, p. 76-85, 2018.

ROBERTS, M. **The long depression**: how it happened, why it happened and what happens next. Chicago, Il: Haymarket Books, 2016.

ROSS, S.A; WESTERFIELD, R. W; BRADFORD, J. D; LAMB, R. **Fundamentos de Administração Financeira**. 9. ed. Porto Alegre: AMGH Editora, 2013.

RUBIN, I. **A teoria marxista do valor**. São Paulo: Editora Polis, 1987.

SAAD FILHO, A; MORAIS, L. **Neoliberalismo vs Democracia**. São Paulo: Boitempo, 2018.

SADER, E. **10 anos de governos pós-neoliberais no Brasil**: Lula e Dilma. São Paulo: Boitempo; Rio de Janeiro: FLACSO, 2013

SAEZ, E; ZUCMAN, G. **The triumph of Injustice**: how the rich dodge taxes and how to make them pay. New York: W. W. Norton & Company, 2019.

SALVADOR, E. **Fundo Público e Seguridade Social no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Cortez, 2010.

SALVADOR, E. Financiamento tributário da política social no pós-real. In: Evilásio Salvador; Elaine Behring; Ivanete Boschetti; Sara Granemann. (Org.). **Financeirização, fundo público e política social**. 1ª ed. São Paulo: Cortez Editora, 2012.

SALVADOR, E. O injusto sistema tributário brasileiro. **Revista Política**, v. 1, p. 58-69, 2016.

SALVADOR, E. O desmonte do financiamento da seguridade social em contexto de ajuste fiscal. **Serviço Social & Sociedade**, v. 3, p. 426-446, 2017.

SALVADOR, E. A questão tributária em Marx: fundamentos para compreender o financiamento do fundo público. In: Ivanete Boschetti; Elaine Behring; Rita de Lourdes de Lima. (Org.). **Marxismo, política social e direitos**. 1ed.São Paulo: Cortez Editora, 2018.

SALVADOR, E. Disputa do fundo público em tempos de pandemia no Brasil. **Textos & Contextos** (Porto Alegre), v. 19, p. e39326-15, 2020.

SANTOS, C; GENTIL, D; A CF/88 e as finanças públicas brasileiras. In: CARDOSO JÚNIOR, J. C. **A Constituição brasileira de 1988 revisitada**: recuperação histórica e desafios atuais das políticas públicas nas áreas econômica e social. Brasília: Ipea, 2009.

SELIGMAN, E. R. A. **Income taxation at home and abroad**. New York: The Macmillan Company, 1914.

SERRA, J; AFONSO, J. R. R. Os tempos mudaram. In: PINTO, M. P. A; BIASOTO JÚNIOR, G. **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil**. Campinas/SP: Editora da Unicamp, 2006.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS – SII-CL. Presupuesto de Gastos Tributarios. Disponível em: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/presupuesto_gastos_tributarios.html Acesso em: 09/08/2021.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS – SII-CL. Informe de Gasto Tributario: Ejecución 2004, Proyección 2005 y Proyección 2006. Subdirección de Estudios SII. Marzo 2006.

SHAIKH, A. Who pays for the “welfare” in the welfare state? A multicountry study? In: **Social research**, vol. 70, no. 2, 2003.

SILVA, G. P. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. In: FAGNANI, E (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP: FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

SILVEIRA, F. G; PASSOS, L. Impactos distributivos da tributação e do gasto social – 2003 e 2008. In: AFONSO, J. R; LUKIC, M. R; ORAIR, R; SILVEIRA, F. G. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte, MG: Letramento, 2017.

SIMONSEN, R. C. **História Econômica do Brasil: 1500-1820**. 4ª. ed. Brasília: Senado Federal, 2005.

SINGER, Paul. “O Brasil No Contexto Do Capitalismo Internacional 1889-1930.” **Revista Mexicana De Sociología**, vol. 36, no. 3, 1974, pp. 547–593. Disponível em: www.jstor.org/stable/3539491. Acesso em: 30/08/2021.

SLOBODIAN, Q. **Globalists**. The end of Empire and the birth of neoliberalism. Cambridge/London: Harvard University Press, 2018.

SMITH, A. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. v. II. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SOUZA, J. M. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. In: FAGNANI, E (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP: FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

SOUZA, P. H. G. F. **Uma história de desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. São Paulo: Hucitec, 2018.

STEINKELLER, P. The administrative and economic organization of the Ur III State: the core and the periphery. In: GIBSON, M; BIGGS, R. D. (eds.). The organization of power: aspects of bureaucracy in the Ancient Near East. **Studies in ancient oriental civilization – no. 46**. Chicago, 1991.

STREECK, W. **Tempo comprado: a crise adiada do capitalismo democrático**. São Paulo: Boitempo, 2018.

TANZI, V; SCHUKNECHT, L. **Public spending in the 20th century: a global perspective**. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2000.

TAUNEY, A. E. **História do café no Brasil**. Volume nono: no Brasil República, 1889-1906 (Tomo I). Rio de Janeiro: Departamento Nacional do Café, 1939.

TOMBOLO, GUILHERME ALEXANDRE; SAMPAIO, ARMANDO VAZ . O PIB brasileiro nos séculos XIX e XX: duzentos anos de flutuações econômicas. **Revista de Economia (Curitiba)**, v. 39, p. 181-216, 2014.

TORNELL, A; ESQUIVEL, G. The political economy of Mexico's entry into NAFTA. In T. Ito and A. O. Krueger, eds., **Regionalism Versus Multilateral Trade Arrangements**, NBER-East Asia Seminar on Economics, vol. 6. Chicago: University of Chicago Press, 1997.

UNITED STATES DEPARTMENT OF COMMERCE. *Historical Statistics of the United States 1789-1945*. A supplement to the statistical abstract of the United States. U. S. Government Printing Office, Washington, D. C: 1949. Disponível em: https://www.census.gov/library/publications/1949/compendia/hist_stats_1789-1945.html Acesso em: 30/09/2021.

VAN DE MIEROOP, M. **A history of the Ancient Near East ca. 3000-323 BC**. Oxford: Wiley Blackwell, 2016.

VARSANO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. IPEA. Texto para discussão nº 405. Rio de Janeiro, janeiro de 1996.

VIEIRA, D.M.; MELO, L. G. G. A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia. **Revista Direito e Desenvolvimento**, v. 8, p. 76-94, 2017.

WEHLER, H. U. **The German Empire 1871-1918**. Oxford, UK: Berg, 1985.

WILLIAMSON, J. Democracy and the “Washington Consensus”. **World Development**. Vol. 21, no. 8, pp. 1329-1336, 1993.

WINN, P. **A revolução chilena**. São Paulo: Editora UNESP, 2010.

WOOD, E. M. **O império do capital**. São Paulo: Boitempo, 2014.

ZUCMAN, G. **The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens**. Chicago: The University of Chicago Press, 2015.

Dados estatísticos

Agrostat – Estatísticas de comércio exterior do agronegócio brasileiro – Disponível em: <https://sistemasweb.agricultura.gov.br/pages/AGROSTAT.html> Acesso em: 31/08/2021.

Anuário Estatístico do Brasil (1908-1912/1936-2020) – Disponível em: http://memoria.org.br/ia_visualiza_bd/ia_consultar_acervo.php?c=t&p=1 Acesso em 31/08/2021.

APEM - Base de Anteprojetos, Projetos e Emendas - Bases da Assembleia Nacional Constituinte 1987-1988. Disponível em: <https://www6g.senado.gov.br/apem/search> Acesso em: 31/08/2021.

Carga Tributária no Brasil (1995-2019) – Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/> Acesso em: 31/08/2021.

Censo Agropecuário/IBGE (1995-96/2006/2017) – Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/agricultura-e-pecuaria/21814-2017-censo-agropecuaria.html?=&t=o-que-e> Acesso em 31/08/2021.

CEPALstat – Bases de datos y publicaciones estadísticas – Disponível em: <https://statistics.cepal.org/portal/cepalstat/dashboard.html?lang=es> Acesso em: 30/09/2021.

Comexstat – Estatísticas de comércio exterior do Brasil – Disponível em: <http://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral> Acesso em: 30/09/2021.

ITR Convênios – Consulta de Entes conveniados. Disponível em: <http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/termoitr/controlador/controlConsulta.asp> Acesso em: 30/09/2021.

DataBank – World Development Indicators – Disponível em: <https://databank.worldbank.org/home> Acesso em: 31/10/2021.

Estatísticas iBalcão – Registro de títulos e operações – Disponível em: <http://www.bmf.com.br/bmfbovespa/pages/boletim1/Estatisticasibalcao.asp> Acesso em: 31/08/2021.

Gastos Tributários – Previsões PLOA (1989/2022) – Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa> Acesso em: 30/09/2021.

Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – Grandes Números DIRPF – 2007 a 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa> Acesso em: 30/09/2021.

ILOstat – ILO Department of labour statistics – Disponível em: <https://ilostat.ilo.org/data/country-profiles/> Acesso em: 31/08/2021.

Ipeadata – Bases de dados econômicos, financeiros, demográficos, geográficos e sociais sobre temas diversos, como renda, educação, saúde, habitação e emprego. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx> Acesso em: 31/08/2021.

Memória estatística do Brasil – Disponível em: http://memoria.org.br/ia_visualiza_bd/ia_consultar_acervo.php?c=t&p=1 Acesso em: 31/08/2021.

OECDstat – Global Revenue Statistics Database – Disponível em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL Acesso em: 31/10/2021.

ReceitaData – Central de dados econômico-tributários aduaneiros da Receita Federal – Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata> Acesso em: 30/09/2021.

SIGA Brasil – Sistema de informações sobre orçamento público federal – Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil> Acesso em: 31/10/2021.

WID - World Inequality Database – Disponível em: <https://wid.world/> Acesso em: 30/09/2021.