

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS**

EVANDRO VIEIRA CUNHA

**TRIBUTAÇÃO SOBRE LUCROS E DIVIDENDOS COMO MODO DE ATENUAR A
REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA**

Porto Alegre

2019

EVANDRO VIEIRA CUNHA

**TRIBUTAÇÃO SOBRE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS COMO
MODO DE ATENUAR A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA**

Projeto de monografia submetido ao Curso de Graduação de Ciências econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para aprovação na Disciplina Técnicas de Pesquisa e Projeto de Trabalho de Diplomação.

Orientador: Prof. Ario Zimmermann

**Porto Alegre
2019**

RESUMO

A monografia analisa o Sistema Tributário Brasileiro comparando a carga tributária brasileira com a dos países desenvolvidos e em desenvolvimento. Observa, também, o tamanho do Estado Brasileiro que, seguindo uma tendência internacional, aumenta no século XX e se estabiliza no século XXI. Baseado na conjuntura internacional, a monografia analisa o Sistema Tributário Brasileiro que apresenta uma grande incidência do imposto indireto e uma baixa tributação da renda, agravando esse quadro quando tratamos da renda vinda do capital. O Sistema Tributário Brasileiro apresentou muitos quesitos para evoluir quando se verificou alguns de seus atributos como *federalismo fiscal, simplicidade, flexibilidade, transparência, eficiência e equidade*. No final do Sec. XX é observado uma mudança de paradigma que é percebida pela prioridade a eficiência econômica em detrimento da equidade, o que ocasionou no mundo um aumento da desigualdade. Os governos optaram por reformas com intuito de um desmonte do *welfare state*, numa diminuição da progressividade da tributação com uma desoneração das mais altas rendas. No capítulo 4 o estudo vai se focar no caso brasileiro da tributação sobre a renda. O que foi observado é um privilégio da tributação sobre a renda vinda do capital e peculiaridades como o caso da isenção da tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos.

ABSTRACT

The monograph analyzes the Brazilian Tax System comparing the Brazilian tax burden with that of developed and developing countries. It also notes the size of the Brazilian State, which, following an international trend, increases in the 20th century and stabilizes in the 21st century. Based on the international scenario, the monograph analyzes the Brazilian Tax System, which presents a high incidence of indirect taxation and low income taxation, aggravating this situation when we treat income from capital. The Brazilian Tax System presented many requirements to evolve when some of its attributes such as fiscal federalism, simplicity, flexibility, transparency, efficiency and equity were verified. At the end of Sec. XX is observed a paradigm shift that is perceived by the priority the economic efficiency to the detriment of the equity, what caused in the world an increase of the inequality. Governments have opted for reforms aimed at dismantling the welfare state, reducing the progression of taxation to a higher income tax. In chapter 4 the study will focus on the Brazilian case of income taxation. What has been observed is a privilege of taxation on income from capital and peculiarities such as the exemption from taxation on the distribution of profits and dividends.

LISTA DE SIGLAS

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPP – Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPF – Imposto de Renda – Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda – Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa Integração Social

RFB – Receita Federal Brasileira

Sumário

1	INTRODUÇÃO	7
2	CONCEITOS TRIBUTÁRIAS	9
2.1	TRIBUTOS E NECESSIDADES PÚBLICAS.....	9
2.2	CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	12
2.3	BASE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.....	15
2.4	TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA	16
2.5	CONCEITUAÇÃO SEGUNDO OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIAS	18
2.6	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	19
2.7	PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO.....	23
2.8	PRINCÍPIO DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO.....	24
3	MUDANÇAS TRIBUTÁRIA NO SÉCULO XX	25
3.1	TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE	25
3.2	NEOLIBERALISMO NA AMÉRICA LATINA.....	31
4	TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA NO MUNDO.....	36
4.1	TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA NO BRASIL	38
4.2	IMPOSTO SOBRE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E PAGAMENTO DE DIVIDENDOS	39
4.3	BITRIBUTAÇÃO.....	42
4.4	NECESSIDADE DE REFORMA TRIBUTÁRIA	44
5	CONCLUSÃO	47
6	REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

Tendo como base os conceitos tributários, o objetivo geral do trabalho consiste em avaliar a tributação sobre a renda no Brasil e analisar historicamente as mudanças ocorridas no campo tributário. Com esse intuito, é observado a estrutura dos tributos e o nível de carga tributária comparando com modelos internacionais.

Já o objetivo específico será analisar uma das propostas de reforma tributária que consiste em tributar a distribuição dos lucros e dividendos, renda essa que apenas Brasil e Eslovênia apresentam uma isenção tributária.

Importante salientar que nos últimos anos reacendeu o debate sobre tributação relacionada com desigualdade e seus impactos no campo econômico e social. É evidente a importância da diminuição da desigualdade, devido não só as suas implicações para o desenvolvimento econômico, mas também por motivos de justiça social. Frente a isso, como pode ser observado no índice de Gini, o Brasil se posiciona com um dos piores indicadores de desigualdade social quando comparado com os países que compõem a OCDE.

O Estado dispõe de políticas para promover mudanças nesse quadro de desigualdade. Quando tratamos de política fiscal, observa-se no Brasil não utiliza a tributação como meio de redistribuição de renda, ficando para os gastos públicos prioritariamente essa função. Uma alternativa para modificar o nível de desigualdade de renda existente seria uma reforma tributária para alterar o cenário regressivo que se estabeleceu na tributação brasileira e com uma visão integral de política fiscal, modificar a elevada desigualdade presente.

Dentre os numerosos caminhos que existem para aperfeiçoar o atual Sistema Tributário, esta monografia se focará na tributação sobre a renda. Ela será estruturada da seguinte maneira:

- a) O primeiro capítulo terá uma abordagem mais teórica sobre alguns assuntos de natureza tributária que serão essenciais para a continuidade do trabalho.

- b) Tendo como base que a Carga Tributária Brasileira apresenta uma estrutura de tributação que se concentra em imposto indireto e que apresenta algumas

peculiaridades como a não tributação sobre a distribuição de dividendos a acionistas de empresas, o segundo capítulo vai apresentar uma análise histórica sobre o século XX e os acontecimentos que levaram a mudança de paradigma com as tentativas de desmonte do estado de bem-estar social pelo mundo, em uma visão que valoriza mais a eficiência com o intuito de não ocorrer distorções no sistema econômico. Consequentemente, com essas mudanças ocorre a perda de espaço do papel redistributivo da tributação progressiva.

c) Já o último capítulo tratará mais especificamente do caso brasileiro da tributação sobre a renda e as distorções existentes. Será observado o tratamento diferenciado que é dispendido na tributação da renda quando oriunda do capital. Frente ao exposto e tendo em vista a grande complexidade que é alterar a tributação brasileira, será retratada uma possibilidade de reforma tributária.

2 CONCEITOS TRIBUTÁRIAS

O objetivo desse capítulo é introduzir definições de termos utilizados ao longo da monografia. Com o embasamento dessas definições torna-se possível ponderar algumas discussões.

O trabalho conceitua tributos e destaca sua importância para o financiamento do Estado. Como um dos objetivos do trabalho é a análise do Sistema Tributário Brasileiro, a monografia chama atenção para a variação do tamanho do Estado brasileiro ao longo do século XX, tendência essa observada no mundo. Analisamos também a atual carga tributária brasileira a partir da comparação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Com a proposta de debater o tema tributação sobre lucros e dividendos, apresentamos, nesse capítulo inicial, a segmentação da tributação brasileira sobre a base de incidência. Posteriormente detalhamos a incidência sobre a renda de pessoa física e jurídica.

Ainda nesse capítulo abordamos conceitos relacionados ao sistema tributário e sua relação com o estágio de desenvolvimento, com o federalismo fiscal, flexibilidade, transparência, eficiência e equidade, analisando se o sistema tributário brasileiro segue esses preceitos. Para finalizar, apresentamos duas visões de cobrança de impostos: “princípio do benefício” e “capacidade de pagamento”.

2.1 TRIBUTOS E NECESSIDADES PÚBLICAS

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (1966), por tributo entende-se: “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”. Já no artigo 5º, são listados os tipos de tributos: impostos; taxas e contribuição de melhoria.

Quando comparamos rendas distintas, os tributos podem ser proporcionais, progressivos ou regressivos. Um tributo é classificado como proporcional quando seu percentual pago permanece constante com a variação da renda. É categorizado como progressivo quando o aumento da renda gera um percentual maior de tributo pago. Por fim, identificamos como regressivo quando o aumento da renda ocasiona um percentual de tributo pago menor.

Segundo Piketty (2014), o imposto progressivo sobre a renda foi a inovação mais importante do século XX, pois tornou-se o protagonista na redução da desigualdade no século passado. A segunda inovação mais importante na concepção do autor é a sua incidência de imposto sobre as heranças.

Os tributos funcionam para o Estado como um mecanismo de financiamento, ao seu dispor a fim de cumprir os projetos que a sociedade considera como relevantes. Os impostos vão servir para financiar as despesas do governo, manter o funcionamento das instituições públicas, promover políticas sociais e assegurar o equilíbrio da economia.

É indiscutível a importância do Estado, seja pelo seu papel nas políticas de transferências de renda, seja pela produção de bens e serviços públicos, como segurança pública, educação, infraestrutura. Ainda sobre esse último aspecto, dificilmente a iniciativa privada ofertaria esses serviços em quantidades suficientes e desejadas, devido à lógica capitalista.

Ao longo da história, a sociedade pode modificar seu entendimento de necessidades públicas e suas preferências por tamanhos e funções do Estado. Durante o século XVII, por exemplo, o imposto era entendido como uma contrapartida aos serviços prestados pelo Estado. Já no século XIX, essa atribuição mudou para dar espaço a um entendimento do imposto com uma função social. (LUKIC, 2017)

No Brasil, como é possível observar na Tabela 1, ao longo do século XX, temos um aumento do tamanho do Estado. Isso pode ser verificado pelo crescimento contínuo da carga tributária pós 1920 e aumento da relação despesa/PIB, (de 11 para 33).

TABELA 1 - Brasil: Tamanho do Governo, 1900 – 2000

	Milhão de Reais de 2000				
	PIB	RECEITA TRIBUTÁRIA	DESPEASAS PRIMÁRIAS	CARGA TRIBUTÁRIA (%)	DESPESA PRIMÁRIA \ PIB
1900	92,4	9,7	11,8	10,5	12,8
1910	163,8	16,1	25,0	12,5	19,0
1920	199,2	13,9	21,9	7,0	11,0
1930	309,9	25,2	51,0	8,1	16,5
1940	476,1	59,4	83,2	12,5	17,5
1950	844,3	119,2	162,5	14,1	19,2
1960	1721,5	294,7	344,3	17,1	20,0
1970	3132,5	800,3	778,8	25,5	24,7
1980	7165,8	1683,6	1646,1	23,5	23,0
1990	8377,4	2530,0	2763,7	30,2	33,0
2000	10865,1	3518,9	3618,8	32,4	33,3

Fonte: TELES et al., (2018).

Como observa Teles et. al (2018), o aumento da carga tributária observada e, por consequência, dos gastos públicos não é, necessariamente, um fato negativo, se considerarmos que o desenvolvimento econômico traz novas demandas. Os gastos governamentais podem ser voltados para ações de investimento em áreas de infraestrutura básica que, em última análise, leva ao desenvolvimento econômico (TELES et al., 2018).

Outro fato relevante que pode ser observado com o aumento sucessivo da carga tributária é se a cobrança de impostos leva em conta a renda dos contribuintes. Como a carga tributária, legalmente, não tem um limite para o seu aumento, nada impede que esse aumento continue ao longo dos anos e, se não levar em conta a renda, pode se tornar insustentável para a parcela da população com uma renda baixa. (TELES et al., 2018)

2.2 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O atual sistema tributário do Brasil está definido na Constituição Federal de 1988, conhecida como constituição cidadã, e nas suas alterações posteriores. Tem como uma das finalidades à redução das desigualdades sociais e um dos seus principais pilares a busca pela justiça social. (LUKIC, 2017)

No artigo 145, § 1º, está descrito que: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Essas regulamentações mostram a preocupação da legislação brasileira com a justiça fiscal.

A carga tributária brasileira é medida pela relação entre todos os tributos arrecadados e o Produto Interno Bruto (PIB). Em 2017, ela aumentou 0,14 pontos percentuais, comparando com o ano de 2016, passando de 32,29% para 32,43%. Esse aumento é resultado do acréscimo em termos reais de 0,99% do PIB de 1,4% da arrecadação tributária nos três níveis de governo. Como o aumento da arrecadação tributária foi maior que o crescimento do PIB, temos uma elevação da carga tributária.

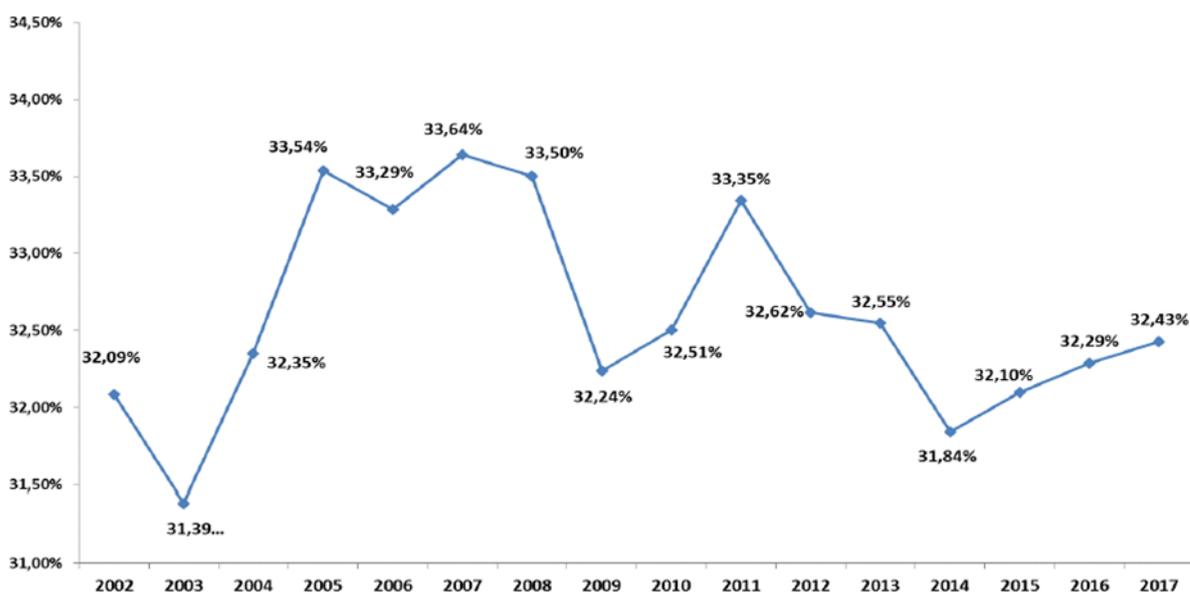
TABELA 2 – Carga Tributária Bruta 2016 - 2017

Componentes	R\$ bilhões	
	2016	2017
Produto Interno Bruto	6.259,23	6.559,94
Arrecadação Tributária Bruta	2.021,16	2.127,37
Carga Tributária Bruta	32,29%	32,43%

Fonte: RFB e IBGE (2018)

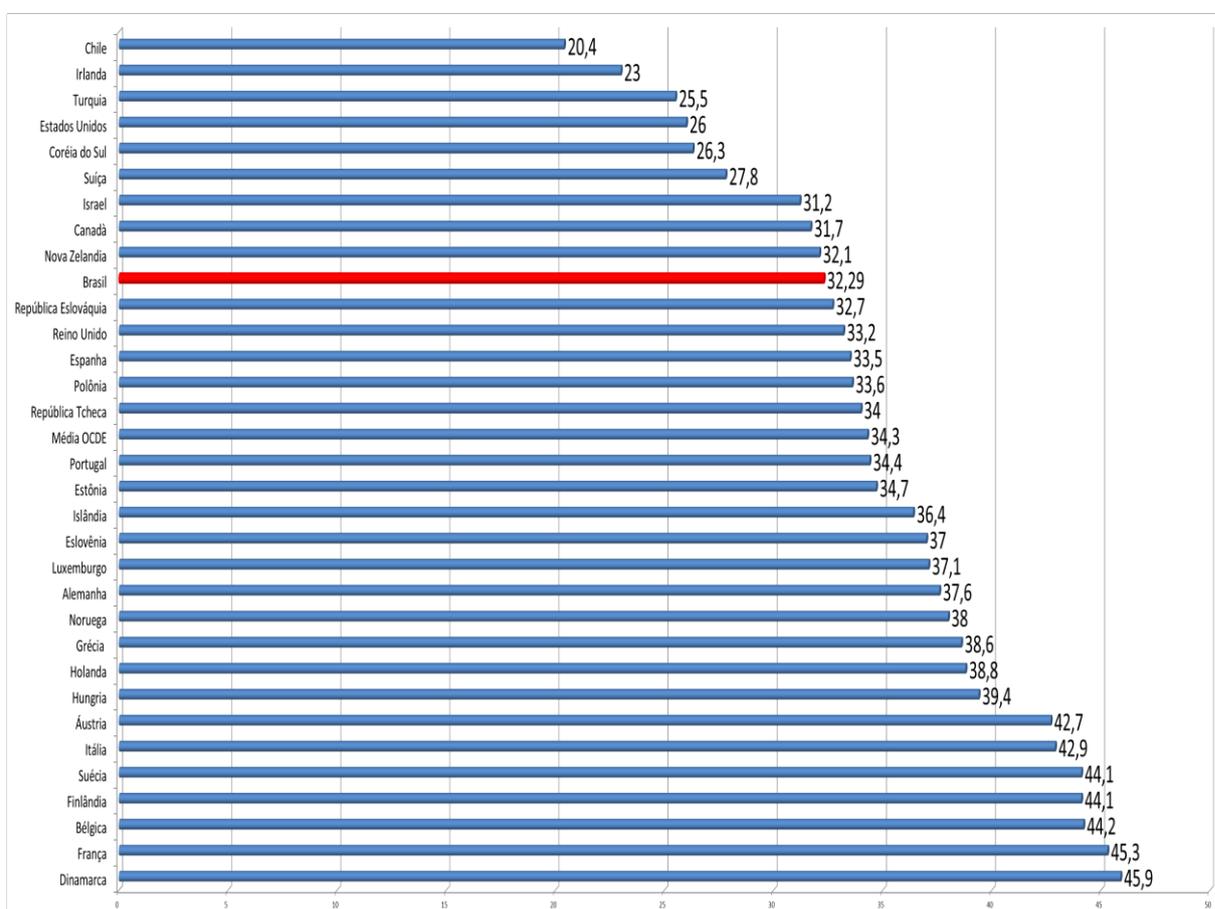
Com a análise da evolução da carga tributária, apresentada no gráfico 1, percebe-se que o crescimento constante do século XX, visto na tabela 1, não continuou no início do século XXI. O período entre 2002 a 2017 mostra bastante oscilação, mas nunca ultrapassando o limite inferior de 31% e superior de 34%.

GRÁFICO 1 – Comportamento da Carga Tributária 2002 - 2017 (%PIB)



Fonte: Receita Federal (2018) (Carga Tributária do Brasil 2017)

O Gráfico 2 apresenta a carga tributária dos países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

GRÁFICO 2 – Carga Tributária no Brasil e países da OCDE (2016)

Fonte: Receita Federal (2018) (Carga Tributária do Brasil 2017)

Os países nórdicos (Dinamarca, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia) estão entre os países com maior carga tributária. Isso se deve a necessidade de sustentar seu estado de bem-estar social, tendo como resultado: um excelente transporte público; um sistema de saúde eficiente e uma educação de qualidade.

Vale destacar que a maioria dos países que compõem a Europa apresenta maior carga tributária que a brasileira. A própria média dos países que fazem parte da OCDE também é superior à brasileira. Ainda que muitos países desenvolvidos tenham carga tributária superior, existem países desenvolvidos como Canadá, EUA e Suíça com uma tributação inferior.

Já a Tabela 3, apresenta a carga tributária brasileira e a dos países da América Latina.

TABELA 3 – Carga Tributária na América Latina (% do PIB)

País	Impostos
Cuba	41,7
Brasil	32,2
Argentina	31,3
Uruguai	27,9
Bolívia	26
Nicarágua	22,6
Costa Rica	22,2
Honduras	21,4
Equador	20,5
Chile	20,4
Colômbia	19,8
El Salvador	17,9
Paraguai	17,5
México	17,2
Panamá	16,6
Peru	16,1
Venezuela	14,4
República Dominicana	14,4
Guatemala	13,7
Haiti	12,6

Fonte: Receita Federal (2018) (Carga Tributária do Brasil 2017)

Como pode ser visto na Tabela 3, o Brasil apresenta uma carga tributária próxima a países como Argentina e Uruguai.

Após essa breve explanação sobre a carga tributária brasileira e seu posicionamento frente à conjuntura internacional, vamos aprofundar a análise para compreender as características dos tributos que a compõem.

2.3 BASE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO

A arrecadação do Sistema Tributário Brasileiro é composta por diversos tributos segmentados de acordo com suas bases de incidência. A receita federal classifica a tributação em 6 categorias: tributos sobre a renda; tributos sobre a folha

de salários; tributos sobre a propriedade; tributos sobre os bens e serviços; tributos sobre transações financeiras e tributo sobre outros tributos.

TABELA 4 – Série histórica – evolução da participação das bases de incidência da arrecadação total - 2008 a 2017

Tipo de Base	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Renda	20,46%	19,64%	18,22%	19,09%	17,94%	18,17%	18,09%	18,30%	20,01%	19,22%
Folha de Salários	24,49%	26,54%	26,20%	25,80%	26,61%	25,94%	26,16%	26,09%	26,23%	26,12%
Propriedade Bens e Serviços	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%
Trans. Financeiras	49,56%	48,26%	49,63%	49,15%	49,65%	50,26%	50,03%	49,40%	47,57%	48,44%
Outros Tributos	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%
	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Receita Federal (2018) (Carga Tributária do Brasil 2017)

Como pode ser observado na Tabela 4, quase metade da arrecadação é originada da tributação de bens e serviços, valor percentual de 48,44% em 2017, mostrando a predominância na carga tributária brasileira do imposto indireto. A segunda maior fonte de arrecadação correspondeu à tributação da folha de salários (26,12%). A tributação sobre a renda, em 2017, foi de 19,22% e sobre a propriedade 4,58%.

2.4 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

Compõem os impostos incidentes sobre a renda no Brasil o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) e Retenções não Alocáveis. Retenções não alocáveis é uma subcategoria que inclui título de impostos de renda que não são passíveis de alocação entre pessoas física e jurídicas, classificação esta apontada no boletim da Receita Federal de Carga Tributária do Brasil 2017 realizada anualmente.

TABELA 5 - Receita Tributária Base de incidência de tributos sobre a renda - Detalhe da agregação - 2008 a 2017

R\$ milhões

	2013	2014	2015	2016	2017
Total de receita tributária Tributária	1.735.340,40	1.840.300,79	1.924.636,15	2.021.164,68	2.127.369,88
Tributos sobre a renda	315.259,07	332.862,24	352.249,57	404.390,60	408.941,58
Pessoa Física	130.073,08	145.188,99	154.161,10	166.087,54	181.950,49
IRPF	24.188,33	25.782,09	27.198,66	28.284,50	30.504,24
IRPF - Trabalho União	67.349,60	74.361,19	75.811,69	82.428,69	91.417,51
IRPF - Estados	25.042,63	29.020,56	33.177,85	36.461,88	39.343,33
IRPF - Municípios	9.437,60	11.256,37	12.550,78	14.658,21	16.111,50
Contrib. s/ Concursos e Prognósticos	4.054,93	4.768,78	5.422,13	4.254,27	4.573,91
Pessoa Jurídica	121.646,39	117.600,95	109.891,99	144.949,65	130.556,62
IRPJ - Lucro Real	78.141,87	75.012,01	70.686,80	97.732,05	79.742,76
CSLL - Lucro Real	43.504,52	42.588,94	39.205,19	47.217,60	50.813,86
Retenções não Alocáveis	63.539,60	70.072,30	88.196,48	93.353,40	96.434,47
IRRF - Não Residentes	18.582,00	19.703,00	24.669,10	24.892,39	27.270,28
IRRF - Capital	37.121,08	41.287,59	53.691,85	59.403,68	59.469,81
IRRF - Outros	7.836,51	9.081,71	9.835,53	9.057,33	9.694,37

Fonte: Receita Federal (2018) (Carga Tributária do Brasil 2017)

Para a Receita Federal do Brasil (2018), o IRPJ e o CSLL só vão se enquadrar na receita tributária com base de incidência na renda quando atuarem sobre o regime de lucro real. Quando for o regime simples ou com lucro presumido, será classificado na base de incidência de bens e serviços.

O regime simples, conhecido como simples nacional, tem como objetivo simplificar a arrecadação para microempresas e empresas de pequeno porte, visto que simplifica o pagamento de tributos, reunindo o pagamento em uma guia denominada DAS (Documento de arrecadação do Simples Nacional). Engloba nesse documento o IRPJ; CSLL; PIS; COFINS; IPI; CPP; ISS e o ICMS.

As empresas de maior porte vão ter que optar por lucro real ou presumido. Essa escolha vai depender de alguns fatores como a montante de receita bruta da empresa e por suas características intrínsecas.

2.5 CONCEITUAÇÃO SEGUNDO OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

O trabalho, com o intuito de dar suporte para discussões posteriores, apresentará alguns conceitos e princípios como o *federalismo fiscal*, *simplicidade*, *flexibilidade*, *transparência*, *eficiência* e *equidade* (BIDERMAN; ARVATE 2005).

Por *federalismo fiscal*, os membros da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) obtêm certo nível de autonomia, por meio de um estabelecimento de competências tributárias (BIDERMAN; ARVATE 2005). No Brasil, as competências são estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 do artigo 145 ao 162.

O objetivo de um sistema tributário com *simplicidade* é que apresente um baixo custo de administração, e, portanto, não onere, excessivamente, o Estado e o contribuinte (AFONSO; ARAÚJO; VIANNA, 2004).

Quanto à *flexibilidade*, se espera do sistema tributário que ele consiga se adequar a mudanças das conjunturas econômicas, que oscilam entre crises e crescimentos, apresentando respostas rápidas frente a essas mudanças (BIDERMAN; ARVATE 2005). Ou seja, deve possibilitar o uso de política fiscal com o intuito de promover estabilização ou crescimento, conforme a necessidade da conjuntura econômica (AFONSO; ARAÚJO; VIANNA, 2004).

Num sistema tributário com *transparência*, tenta-se deixar clara a quantia de impostos pagos e tenta-se levar em conta as preferências individuais da população (BIDERMAN; ARVATE 2005).

Quanto a *eficiência*, objetiva-se otimizar a alocação de recursos, sendo assim, o sistema tributário é desenhado de maneira que se interfira o mínimo possível nas decisões econômicas que se direciona para a alocação eficiente de recursos. Esse tipo de sistema tributário busca, portanto, uma neutralidade econômica (AFONSO; ARAÚJO; VIANNA, 2004).

Todo sistema tributário real causa algum grau de distorção na economia, que leva a diminuição do bem-estar social. Na economia, essa ineficiência é conhecida como perda de peso morto, que são distorções causadas pela tributação. Esse fato leva a uma diminuição do bem-estar social, comparando com uma situação que não houvesse tal tributação. Entretanto, essas perdas podem ser compensadas pelo acesso a produtos e serviços proveniente da atuação do Estado (TELES et al., 2018).

Por considerar que os conceitos de simplicidade, flexibilidade e eficiência são complementares entre si, Afonso, Araújo e Viana (2014) englobam esses conceitos na nomenclatura de eficiência econômica. Os autores consideram eficiente um sistema tributário que não prejudique a alocação ótima de recursos, que corrija distorções de setores ou mercados, que tenha um pequeno custo operacional e que consiga se adequar a mudanças de conjuntura.

Já na *equidade*, temos o conceito de justiça ao tratar de modo similar indivíduos iguais e diferente indivíduos desiguais (equidade horizontal e vertical). Desse modo é dado tratamento diferente para indivíduos com níveis diferentes de renda e igualdade no tratamento de indivíduos de rendas iguais (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018).

2.6 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Código Tributário Brasileiro não consegue aplicar de uma forma adequada os conceitos abordados até agora, como federalismo fiscal; simplicidade; flexibilidade; transparência; eficiência e equidade.

O federalismo fiscal brasileiro se vê envolvido numa guerra fiscal predatória e ineficiente ao buscar atrair investimento via redução de alíquotas do ICMS. Como o principal imposto dos estados incide sobre a produção na origem, ocorre uma competição por benefícios fiscais nas jurisdições locais, e, segundo esses autores, o que acaba gerando perdas inestimáveis de receita (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018).

Também não se pode caracterizar o sistema tributário brasileiro como simples, já que não apresenta baixo custo de administração conforme pode ser observado na Tabela 6, o qual ocorre devido aos custos elevados para a apuração dos impostos e seu recolhimento. Além de sua complexidade, é no sistema tributário brasileiro que as empresas mais demoram a cumprir suas obrigações tributárias acessórias (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018).

TABELA 6: Tempo para Pagamento de Impostos (2018)

	Número de horas por ano
Brasil	1958
Bolívia	1025
Líbia	889
Venezuela	792
Chade	766
Equador	666
Camarões	624
República do Congo	602
Vietnã	498
Guiné Equatorial	492

Fonte: BANCO MUNDIAL (2018)

Na Tabela 6, estão os 10 países que mais gastam tempo para o pagamento de impostos. Como se pode observar, o Brasil é o país que mais demanda tempo para que sejam cumpridas as obrigações tributárias, em torno de 1958 horas. O segundo que mais gasta tempo é a Bolívia com 1025 horas.

O sistema tributário brasileiro apresenta uma maior incidência sobre bens e serviços, o que o deixa mais vulnerável, já que essa tributação apresenta caráter pró-cíclico e em períodos recessivos sua arrecadação tem uma brusca queda. Portanto, não se pode dizer que é um sistema tributário flexível, já que não

consegue se adequar a mudanças de conjuntura (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018).

O que se observa no sistema tributário brasileiro é que as receitas tributárias crescem mais rapidamente do que a atividade econômica. Isso faz com que, em períodos de crescimento, cresça, acentuadamente, a arrecadação e em períodos recessivos tenha uma brusca queda (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018).

Em relação à eficiência e à equidade, nota-se que o Brasil possui um sistema tributário iníquo e pouco eficiente. Passo, Guedes e Silveira ressaltam que essa incidência se deve a: “[...] confusão de tributos e complexa legislação; base tributável ausente de coerência e com caráter pró-cíclico; sobreposições das bases, incidência cumulativa dos impostos e a incidência na origem, e a guerra fiscal” (2018, pag. 96).

Exemplos da pouca eficiência são os tributos PIS e o Cofins, esses são tributos que recaem sobre o consumo de maneira cumulativa, tendo em geral um nocivo efeito sobre o crescimento econômico, já que acentua os preços dos bens de capital, em particular, o que desestimula o investimento. De acordo com os autores, essa ampla ineficiência do sistema tributário brasileiro acaba reproduzindo uma economia com taxas de crescimentos voláteis e com baixo nível de investimento (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018).

O Brasil também não apresenta a equidade na tributação. Logo, não segue os preceitos de justiça fiscal. Assim, o sistema tributário tem um impacto distributivo regressivo, além de necessitar de uma reforma tributária a fim de melhorar esse quadro (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018).

O maior peso da tributação indireta, na estrutura tributária, frente à direta, é um dos motivos da inequidade no país. Com uma inadequada seletividade do imposto indireto e as distintas propensões a consumir das classes com maior e menor renda fazem com que essa tributação, que incide no consumo, acabe aprofundando os níveis de desigualdade da sociedade brasileira (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018).

De acordo com Passos, Guedes, Silveira (2018, pag. 101): “Como as alíquotas médias incidentes sobre o consumo são praticamente as mesmas nos

estratos de renda, e a distância de rendimento entre as classes sociais é elevada no Brasil, não há como escapar do fato de que a tributação indireta reforça desigualdades”.

Outro fato marcante é o tratamento despendido a renda originária do capital quando comparado com a renda que vem do trabalho. Na legislação, ocorre um favorecimento às rendas mais elevadas no Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), já que a tributação sobre a renda do trabalho varia de 7,5% a 27,5% e a do capital inicia-se com 22,5, podendo decrescer até 15%. Deve-se levar em conta também o fato de que os rendimentos dos lucros e dividendo são isentos de tributação. (FERNANDES, CAMPOLINA, SILVEIRA, 2017)

O maior peso da tributação indireta e o favorecimento da camada superior no IRPF fazem com que o sistema tributário brasileiro não siga o conceito de justiça horizontal e vertical. Indivíduos que recebem uma determinada quantia de renda do trabalho não tem o mesmo tratamento se compararmos esse valor recebido da renda de capital, violando assim a justiça horizontal. No IRPF, o topo da pirâmide não segue o princípio da capacidade contributiva, pagando proporcionalmente menos impostos que camadas anteriores e violando a justiça vertical.

No campo da equidade, tendo em vista os quadros de pobreza e desigualdades existentes, é imperativo uma desoneração de tributação da população mais carente e um aumento da arrecadação dos estratos mais ricos para que o Brasil alcance uma justiça fiscal. Isso tornaria nosso sistema tributário mais progressivo e promotor de uma melhor distribuição de renda.

Mesmo não existindo sistemas tributários perfeitos, para Appy (2015) o Brasil apresenta uma das piores legislações tributárias do mundo.

Os defeitos do sistema tributário brasileiro têm várias consequências. Por um lado, induzem uma organização extremamente ineficiente da economia, puxando para baixo a produtividade da economia nacional. Por outro lado, geram grandes distorções distributivas, ao abrir brechas que permitem que pessoas de alta renda sejam muito pouco tributadas.(APPY, 2015, pag. 1)

Algumas teorias apontam que a eficiência e a equidade no sistema tributário se mostram, em determinadas situações, conflitantes (AFONSO; ARAÚJO; VIANNA, 2004). Dos Santos (2013) afirma que existe um *trade-off* inevitável entre eficiência e equidade, que se viabilizaria apenas num sistema tributário ótimo.

O que se verifica no caso brasileiro é que nosso sistema tributário está longe de alcançar um status de justo e eficiente. Isso faz com que tenham caminhos para se alcançar a melhora tanto da equidade quanto da eficiência sem caminhar em direção a um *trade-off*.

Com o intuito de aperfeiçoar a tributação é necessário o estabelecimento de uma contribuição justa que não sobrecarrega demais os cidadãos, mas que cubra os gastos do governo. Uma das principais questões da discussão, como ressalta GIAMBIAGI e ALÉM (2010), está em: como definir essa contribuição justa? Para responder essa pergunta, a literatura traz duas abordagens: *princípio do benefício* e *capacidade de pagamento*.

2.7 PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO

No *princípio do benefício*, a população contribuiria de acordo com o benefício gerado pelo consumo de bens públicos (GIAMBIAGI; ALÉM, 2010). A relação entre o Estado e o contribuinte se traduz numa relação de troca, próximo ao funcionamento do mercado (MUSGRAVE, 1976). Um dos grandes empecilhos para a abordagem do benefício é que ela não consegue resolver algumas funções relacionadas ao Estado, como a função distributiva e a função de estabilização (MUSGRAVE, 1976). Contudo, soluciona o problema da função alocativa, já que relaciona os serviços públicos com as preferências da população individualmente (MUSGRAVE, 1976).

Outro ponto importante é que o *princípio do benefício* acaba se tornando de difícil mensuração, pois como as preferências dos indivíduos diferem, não é possível a aplicação de uma fórmula tributária geral (GIAMBIAGI; ALÉM, 2010). Segundo esses autores, a aplicação parcial, entretanto, não está descartada. Esses

pesquisadores citam, por exemplo, o caso da previdência social, em que as pensões que serão recebidas no futuro têm relação com as contribuições pagas durante o período de trabalho.

2.8 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO

No *princípio da capacidade de pagamento*, diferente do *princípio do benefício*, não há relação entre benefício recebido e quantidade de contribuição. No entendimento desse princípio, o Estado fica responsável por indicar o uso dos recursos arrecadados via planejamento público (MUSGRAVE, 1976). A técnica do planejamento, por sua vez, não consegue determinar as preferências privadas individuais, ou seja, a alocação fica a cargo do entendimento do Estado, o que acaba por não necessariamente ser a preferência alocativa de alguns setores da população. Uma vantagem do *princípio do benefício* é que se consegue formular uma fórmula tributária geral, podendo a capacidade de contribuição ser medida via fluxo (renda ou consumo) e estoque (riqueza) (GIAMBIAGI; ALÉM, 2010).

Para Giambiagi e Além (2010), “a renda - calculada a partir da soma de todos os rendimentos da economia - representa uma base mais ampla do que o consumo para avaliar a capacidade de pagamento”. A defesa do autor a essa modalidade se deve as implicações distributivas, já que este modelo pode ser aplicado individualmente com alíquotas progressivas baseado nas particularidades do indivíduo, seguindo o conceito de equidade.

3 MUDANÇAS TRIBUTÁRIA NO SÉCULO XX

O intuito desse capítulo é analisar e contextualizar as mudanças ocorridas no campo tributário, ao longo do século XX, nos países desenvolvidos, e refletir sobre sua potencial influência nos países em desenvolvimento. Para atingir tal objetivo, será descrito o período de *welfare state* e as mudanças no entendimento no campo tributário dos *policy makers*, pós-crise do petróleo, com a formação de um *mainstream* com uma teoria diferente da época de ouro do capitalismo.

Essas mudanças ocorridas são de vital importância para o entendimento do atual sistema tributário brasileiro e, quando desdobradas, são esclarecidas algumas peculiaridades da tributação brasileira, como a isenção de imposto na distribuição de lucros e dividendos.

3.1 TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE

A formação de um Estado de bem-estar-social, conhecido também como *welfare state*, é um fato marcante do século XX. Neste modelo, o Estado atua executando ações voltadas para o bem-estar da população, principalmente, focando seus esforços para as necessidades dos mais vulneráveis. Espera-se que o Estado garanta padrões mínimos de educação, saúde, habitação e seguridade social a todos os cidadãos, sendo esses serviços considerados como direitos sociais.

Para os países desenvolvidos, esse período foi marcado pela expansão do tributo sobre a renda pessoal, com o aumento da progressividade, e pela utilização da capacidade de pagamento individual. Objetiva-se, portanto, justiça fiscal na arrecadação de tributos (equidade horizontal e vertical).

Conforme Piketty (2014), até a primeira guerra mundial, os impostos de todos os países não chegavam a 10% da renda total e tinham como principal função atuar sobre as funções soberanas (polícia, exército, justiça, relações exteriores e

administração em geral), não sendo disponibilizados muitos recursos para atuar em funções econômicas e sociais.

A partir de 1920 - 1930 até 1970 - 1980, se observa nos países desenvolvidos (EUA e Europa) um aumento do imposto sobre a renda total (PIKETTY, 2014). Na Alemanha, a carga tributária, que em 1910 era em torno de 10%, passa para mais de 50% após 1929. Esse aumento de recursos foi investido na área social, se traduzindo em um imposto sobre a renda com estrutura progressiva. (LAGEMANN, 2004). A partir de 1980, até 2010, ocorre um reordenamento da estrutura econômica nos países ricos, com uma estabilização dos impostos sobre a renda nacional (PIKETTY, 2014).

Então, na maior parte do século XX, nos países desenvolvidos principalmente, se instituiu uma revolução fiscal, marcada pelo aumento da carga tributária dos países. Essa ação objetivava a formação de um “estado social” que daria prioridade a gastos públicos com educação, saúde, rendas de substituição (pensões de aposentadoria e seguro desemprego) e transferências (programas de renda mínima), o que impactou sobremaneira na composição da carga tributária (PIKETTY, 2014).

Na década de 1970, se procurava alternativas para superação da crise do petróleo. A crise afetou o sistema tributário, substituindo a ideia da progressividade da carga tributária e a justiça tributária, para a eficiência econômica (neutralidade do sistema tributário), numa lógica de estimular os agentes do mercado, pela diminuição da progressividade da tributação sobre a renda (LAGEMANN, 2004).

No cenário mundial, observa-se, então, uma tentativa de desmonte do Estado de bem-estar, com reformas no campo tributário que visam diminuir a progressividade e a intervenção do Estado na economia, numa onda neoliberal de privatizações (OLIVEIRA, 2018)

Em diferentes países, ocorre uma diminuição da progressividade, tendo como referência a reforma americana de 1986 do governo de Ronald Reagan, a qual a alíquota marginal máxima foi reduzida (LAGEMANN, 2004). Reagan entendia que a crise econômica dos Estados Unidos, na década de 1970, em que ocorreu estagnação econômica com alta taxa de inflação e desemprego, era motivada pela

atuação do Estado. Na sua visão, a intervenção do Estado não ajudava a solucionar problemas econômicos, só piorá-los (OLIVEIRA, 2018).

Com o diagnóstico de que o Estado estava muito grande, entrando em conflito com as liberdades individuais, criando ineficiência e, por consequência, baixo crescimento econômico, Reagan defendeu reformas para diminuição do papel do Estado, com a justificativa de tornar a economia mais dinâmica e competitiva. Com reformas fiscais contrárias a progressividade na tributação, o presidente americano modificou os impostos que incidiam sobre o capital e sobre as camadas mais ricas da sociedade americana (MELLO FILHO, 2010). Melo Filho ainda destaca:

Logo após tomar posse, Reagan estabeleceu um plano com quatro principais metas para recuperar a economia: corte de impostos para estimular o crescimento e o emprego, corte de gastos para combater os déficits e a inflação, desregulamentação para aumentar a competitividade, e uma política monetária rígida também para conter o aumento de preços. (2010, pag. 93)

No campo tributário, Reagan efetuou uma reforma mais branda em 1981, com a redução da alíquota máxima do IRPF, e uma mais radical de 1986 – 1988.

TABELA 7: Alíquotas nos EUA do IRPF

1981			1986			1988		
ALÍQUOTA (%)	ACIMA DE (US\$)	ATÉ (US\$)	ALÍQUOTA (%)	ACIMA DE (US\$)	ATÉ (US\$)	ALÍQUOTA (%)	ACIMA DE (US\$)	ATÉ (US\$)
0	0	2.300	0	0	2.480	15	0	23.900
14	2.300	4.400	11	2.480	4.750	28	23.900	61.650
16	4.400	6.500	12	4.750	7.010	33	61.650	123.790
18	6.500	8.700	14	7.010	9.390	28	123.790	
22	8.700	11.800	17	9.390	12.730			
24	11.800	15.000	18	12.730	16.190			
26	15.000	18.200	20	16.190	19.640			
31	18.200	23.500	24	19.640	25.360			
36	23.500	28.800	28	25.360	31.080			
42	28.800	34.100	32	31.080	36.800			
46	34.100	44.700	35	36.800	48.240			
54	44.700	60.600	42	48.240	65.390			
59	60.600	81.800	45	65.390	88.270			
63	81.800	108.300	48	88.270	116.870			
68	108.300	161.300	50	116.870				
70	161.300							

FONTE: Mello F. (2010)

No plano de corte de impostos, como pode ser observado na Tabela 7, foi diminuído o número de alíquotas do IRPF que em 1981 eram 16, passando em 1986 para 15. Em 1988 chegaram a apenas 4. Essa diminuição do número de alíquotas faz com que se diferenciem menos os agentes, pela capacidade de pagamento, colocando para pagar a mesma alíquota faixas de renda mais distintas.

Em 1981, temos alíquotas progressivas, seguindo uma orientação voltada para a equidade na tributação e uma alíquota teto de 70% para as faixas de renda mais altas, mais próximo de uma lógica de estado de bem-estar social com combate a desigualdade de renda via política fiscal. Em 1988, podemos observar 4 alíquotas para o imposto de renda de pessoas físicas, sendo que a faixa de renda mais altas é tributada de maneira mais moderada que a faixa de renda anterior, perdendo-se a ideia de capacidade contributiva.

Outro fato importante nessas mudanças é a eliminação em 1988 da camada isenta. A camada com menor renda, que antes era isentada, passa a sofrer uma incidência de 15% sobre sua renda.

Seguindo uma linha próxima de Reagan, com Margareth Thatcher no Reino Unido (1979-1990), temos a defesa da redução do Estado, restrição dos gastos com welfare-state e diminuição da carga tributária para as empresas e para a parte mais rica da sociedade. A primeira-ministra Thatcher, portanto, fez políticas voltadas para o desmonte do welfare-state. (OLIVEIRA, 2018).

O Brasil, após a Constituição Federal de 1988, a partir de ideias de um estado de bem estar social, aplica normas legais que visam o aumento da carga tributária com a progressividade da alíquota sobre a renda, seletividade no IPI, progressividade no IPTU, seletividade no ICMS, criando um imposto sobre grandes fortunas. Entretanto, com a justificativa de ser uma simplificação no sistema, o país seguiu a reforma americana e, após 2 meses da nova constituição brasileira entrar em vigor, promoveu mudanças contrárias as ideias iniciais, estimulando a redução da alíquota marginal máxima do IRPF de 45% para 25% e diminuindo de 8 para 2 o número de faixas. Essas mudanças tem um grande peso se termos em vista que durante 4 décadas possuiu pelo menos 12 faixas e uma alíquota máxima de 50%.(LAGEMANN, 2004).

TABELA 8: Tamanho total do Governo na Economia como porcentagem do PIB

País /Ano	1870	1880	1890	1900	1910	1920	1930	1938	1950	1960	1970	1980	1990	1995
Alemanha	9,5	9,9	12,9	14,2	16,0	25,0	29,4	36,9	29,2	32,2	36,9	46,5	44,9	47,7
Áustria	11,4	11,7	12,9	15,0	17,6	14,7	19,8	15,2	25,1	30,4	35,3	47,2	48,2	51,5
Canadá	6,2	7,0	7,8	8,7	11,3	19,0	18,9	21,6	21,9	29,1	35,8	40,6	46,5	48,1
Dinamarca	9,2	8,9	10,6	10,8	12,3	15,4	13,5	16,7	19,6	25,2	39,4	55,6	58,1	61,6
Estados Unidos	8,3	5,9	6,5	7,9	8,2	9,4	12,2	19,7	22,4	28,4	33,7	35,3	36,8	36,1
França	11,0	14,6	14,3	14,5	15,1	22,4	29,4	29,4	29,3	34,0	37,7	43,3	49,6	54,1
Holanda	9,1	-	-	-	9,0	13,5	14,0	23,2	27,1	34,6	42,3	56,5	54,0	54,2
Itália	14,4	13,7	18,4	16,3	17,3	30,2	22,0	29,2	23,0	29,7	31,7	44,9	51,6	51,8
Japão	8,8	9,5	12,0	17,5	24,3	19,2	26,8	29,9	15,9	17,8	18,6	32,3	31,3	36,1
Reino Unido	8,7	9,1	9,2	14,9	12,7	27,4	24,7	28,6	32,0	32,1	37,8	44,3	40,4	44,2
Suécia	5,7	-	-	-	10,4	12,8	19,1	20,3	26,3	31,3	42,8	60,9	61,5	67,0
Suíça	-	15,8	14,3	10,6	14,4	17,0	17,4	23,9	20,8	21,0	26,7	35,0	33,4	38,4
Média	9,3	10,6	11,9	13,0	14,0	18,8	20,6	24,6	24,4	28,8	34,9	45,2	46,4	49,4

Fonte: Mello F. (2010)

O que se observa na Tabela 8 é que os projetos neoliberais, de fato, não promoveram uma diminuição significativa no estado. O tamanho do governo, em relação ao PIB, cresceu nos Estados Unidos da América, durante o governo Reagan. No Reino Unido, no governo de Thatcher, temos uma leve queda dessa proporção, e, já em 1995, recupera-se o patamar anterior. Ressalta Melo Filho:

Apesar de o neoliberalismo não ter realmente diminuído a parcela do Estado no PIB, a mudança na composição dos gastos foi importante e, mais importante ainda, a desregulamentação de uma série de atividades. O Estado foi e é usado frequentemente para recuperar a margem de lucro e garantir uma distribuição de renda beneficiadora das camadas mais favorecidas. O keynesianismo não foi abandonado, como se pode comprovar pelos aumentos de gastos e diminuição dos juros que se seguem a cada piora da atividade econômica. (2010, pag. 125)

O que as reformas neoliberais, portanto, fizeram não foi desmontar o Estado de bem-estar social, mas sim reordenar os gastos públicos e diminuir o potencial da política fiscal como promotora de distribuição de renda.

Piketty (2014), em seu trabalho, afirma que, com a reestruturação da tributação a favor do capital e dos mais ricos, além da diminuição da

progressividade, a desigualdade de renda mundial nos últimos anos aumentou consideravelmente. Ou seja, a concentração de renda dos mais ricos, com o modelo neoliberal imposto, está crescendo consideravelmente, voltando o debate da capacidade do mercado de distribuição da riqueza.

Com a crise do *subprime* desencadeada em julho de 2007, o padrão de tributação neutro passa a ser analisado, voltando em voga a importância do papel distributivo da tributação para se alcançar justiça social. Logo, é defendida a ideia que numa tributação ótima, deve existir uma progressividade na tributação (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018).

3.2 NEOLIBERALISMO NA AMÉRICA LATINA

Em 1989, no Consenso de Washington, com o apoio do Banco Mundial, FMI e governo Norte Americano, são lançadas 10 regras básicas com o intuito de discutir e propor políticas econômicas para a América Latina. O que acabou sendo defendido nessas propostas foi a implementação de políticas neoliberais para os países latinos. Oliveira destaca as propostas do Consenso de Washington:

Dentre essas reformas destacavam-se a abertura e desregulamentação da economia, a retirada do Estado da vida econômica, por meio do processo de privatização das empresas estatais, da redução da carga tributária, especialmente sobre o capital e as camadas mais ricas da sociedade, e o abandono das políticas sociais e regionais, transferindo a correspondente responsabilidade para o mercado, como demiurgo da felicidade geral. (2018, pag. 50)

Essas propostas foram adotadas por diversos países da América Latina e ficaram conhecidas como reformas de “1º geração”. No Brasil elas ocorreram tardiamente, no governo Collor de Mello. As crises financeiras dos anos 90, que afetou diversos países, inclusive o Brasil, mostraram a fragilidade do livre mercado como promotor de eficiência e equidade. As políticas neoliberais não tiveram os resultados prometidos. Os principais autores desse consenso consideraram os resultados uma decepção num balanço realizado treze anos depois. Para os que

defendiam essas propostas, justificavam o insucesso com o fato de que as reformas não foram levadas, suficientemente, adiante (OLIVEIRA, 2018).

Ganha força atualmente propostas de reformas próximas ao projeto original do consenso de 1989, com a nomenclatura de “segunda geração”. Elas visam reformar o Estado, tornando-o mais eficiente e ágil para interagir de um melhor modo com o “mercado livre”. O papel do Estado, então, seria de possuir uma responsabilidade fiscal para se apresentar confiável para os agentes (OLIVEIRA, 2018).

Nas reformas de “segunda geração”, passa-se a defender a adequação da estrutura dos impostos de um modo que não prejudique a competitividade da produção, fator esse que traria fuga de fatores de produção com maior mobilidade espacial. Essa argumentação leva a implementação de uma estrutura tributária com menor taxaço sobre fatores com maior mobilidade espacial, como o capital produtivo; capital financeiro; mão-de-obra mais qualificada; maior taxaço da renda vinda do consumo; salário e propriedades imobiliárias (OLIVEIRA, 2018).

No Brasil, como ressalta Introíni (2018), existe um predomínio da academia da concepção liberal, que, inclusive, ajudou na elaboração do atual sistema tributário vigente. Entretanto, após a crise de 2008, reascendeu o debate sobre a quem cabe o ônus de financiar o Estado e as políticas públicas, há bastante tempo adormecido. O que ocorre pós-constituição de 1988 foi a desoneração dos ganhos de capital utilizando como justificativa o incentivo ao investimento objetivando uma eficiência economia, sobrecarregando a classe trabalhadora, especialmente seu estrato médio. Como descreve Introíni:

Ao se considerar as bases de tributação – patrimônio, renda e consumo – verifica-se que ocorreu um aumento da tributação sobre o consumo e a renda do trabalho, enquanto promoveu-se a desoneração quase que total sobre a renda do capital. (2018, pag. 404)

A Tabela 9 mostra as alíquotas-teto do IRPF e IRPJ de países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Demonstra, também, a alíquota-teto média da OCDE, do mundo e da América Latina.

TABELA 9: Alíquota-teto de países desenvolvidos e emergentes de PF e PJ

PAÍSES	ALÍQUOTAS-TETO IRPF			ALÍQUOTAS IRPJ		
	2003	2010	2015	2003	2010	2015
Desenvolvidos						
Alemanha	48,50	45,00	45,00	39,58	29,41	29,72
Bélgica	50,00	50,00	50,00	33,99	33,99	33,99
Dinamarca	59,00	55,38	53,41	30,00	25,00	22,00
Estados Unidos	35,00	39,60	39,60	34,00	40,00	40,00
Espanha	45,00	43,00	47,00	35,00	30,00	28,00
França	48,10	41,00	45,00	34,33	33,33	33,33
Holanda	52,00	52,00	52,00	33,00	25,50	25,00
Itália	45,00	43,00	43,00	38,25	31,40	31,40
Japão	50,00	50,00	50,84	42,00	40,69	33,86
Noruega	55,30	47,80	47,20	28,00	28,00	27,00
Portugal	40,00	45,88	48,00	25,00	25,00	21,00
Suécia	57,00	56,56	57,00	28,00	26,30	22,00
Reino Unido	40,00	50,00	45,00	30,00	28,00	20,00
Emergentes e América Latina						
Argentina	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Brasil	27,50	27,50	27,50	34,00	34,00	34,00
Chile	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00
China	45,00	45,00	45,00	33,00	25,00	25,00
Colômbia	35,00	33,00	33,00	35,00	33,00	25,00
Índia	30,00	30,00	33,99	36,75	33,99	34,61
México	34,00	30,00	35,00	34,00	30,00	30,00
Nicarágua	...	30,00	30,00	NA	NA	30,00
Paraguai	32,00	10,00	10,00
Peru	30,00	30,00	30,00	27,00	30,00	30,00
Turquia	45,00	35,00	35,00	30,00	20,00	20,00
Uruguai	0,00	25,00	30,00	35,00	25,00	25,00
Venezuela	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00
Média da OCDE	43,30	40,76	41,02			
Média América Latina	32,11	31,84	31,55			
Média Mundo	34,19	31,25	31,29	29,42	24,69	23,52

Fonte: OLIVEIRA (2018)

Dentre os países selecionados da Tabela 9, o Brasil apresenta as menores alíquotas-teto no IRPF. No grupo dos países desenvolvidos, nos períodos de 2003, 2010 e 2015, Espanha, Portugal, Reino Unido e EUA tiveram alguns aumentos de alíquotas. Em outros países, houve algumas reduções, como na Noruega, na França, na Dinamarca e na Alemanha. No grupo dos emergentes existiram poucas

alterações no período analisado, com o Brasil, a Argentina, o Chile, o Peru e a Venezuela não variando as alíquotas.

Observa-se, também, que, de modo geral, os países desenvolvidos apresentam maior alíquota-teto do que os países em desenvolvimento, o que demonstra a maior capacidade dos países desenvolvidos têm de diminuir a velocidade de concentração de renda dos mais ricos via política fiscal.

No tabela 9, o Brasil apresenta uma das mais elevadas alíquotas para pessoa jurídicas. Isso é aparente na abordagem de Oliveira:

Aparentemente, porque, diferentemente de outros países, em especial os da OCDE, o Brasil conta com esquema muito amigável de tributação dos lucros distribuídos na forma de dividendos, que são isentos, e de subtaxação dos que são feitos para os acionistas sob o título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP), os quais podem ser deduzidos para o cálculo do imposto a pagar da empresa como despesas operacionais. Além disso, a existência de regimes especiais de tributação no país, caso do Simples e do Lucro Presumido, contribuem para tornar essas alíquotas estatutárias praticamente uma ficção. (2018, pag. 54)

Afonso (2013), ao interpretar o cenário brasileiro, aponta que as autoridades governamentais, independente da ideologia, apenas fazem política social com gastos público, não dando atenção ao importante papel da tributação no combate a desigualdade. Para Pochmann (2008), é inegável que o sistema tributário no Brasil contribui para o aprofundamento da desigualdade. Afirma ainda que a desigualdade poderia ser inferior do que atualmente é, caso tivesse adotado um sistema tributário mais justo e progressivo sobre a renda e a riqueza. Segundo ele, os mais pobres acabam pagando proporcionalmente mais impostos.

Pesquisas recentes com dados do Banco Mundial indicam que dentre 136 países, o Brasil ocupa o 131ª posição entre a distância entre os 10% mais ricos e os 10% mais pobres, mostrando a distribuição de renda não muito equilibrada presente (ZOCKUN, 2017). Zockun relata que o sistema tributário brasileiro se tornou um instrumento de intensificação da concentração de renda e comenta que: “Se

concentração de renda tem causas complexas e difíceis de desfazer, não pode ser papel do Estado intensificar o fenômeno” (2017, pag. 29)

Khair (2008) diagnostica que o sistema tributário como altamente regressivo, acreditando ser papel do Estado induzir uma melhor redistribuição de renda. Essa indução seria por meio de uma cobrança proporcional em relação ao que a pessoa ganha, ou seja, quem ganha mais paga mais do que quem ganha menos, além de dar uma atenção privilegiada para as despesas com as necessidades básicas da população mais carente.

4 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA NO MUNDO

Com a globalização e a queda das fronteiras nacionais, se estabelece um novo paradigma na tributação. Passou-se a tributar mais as bases que apresentam menor mobilidade, como consumo, salário e propriedades imobiliárias. Em contrapartida, as bases com maior mobilidade, como mão-de-obra qualificada e capital produtivo e financeiro, passaram a ser menos tributadas. O intuito dessa medida era de não prejudicar a competitividade.

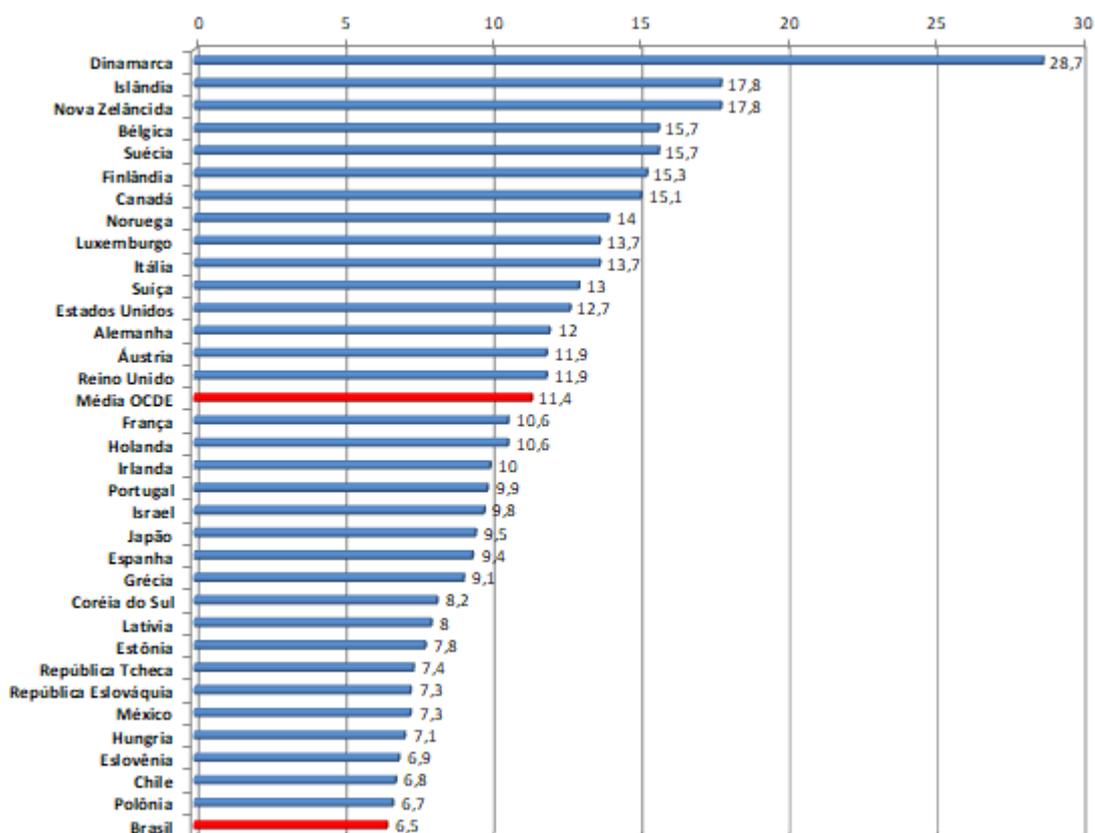
Na visão do estado neoliberal a competitividade ganhou prioridade, ficando a cargo do Estado manter a estabilidade macroeconômica, corrigindo falhas no mercado, e conservar as finanças de um modo equilibrado. Logo, é dever do Estado apresentar responsabilidade fiscal para que os agentes, que são racionais, tenham confiança no sistema e, com expectativas favoráveis, realizem o investimento. (OLIVEIRA, 2018b)

É importante ressaltar a presença de incongruências dessa nova visão que, em prol da competitividade, promove uma atenuação da tributação sobre algumas bases, como capital produtivo e financeiro. Isso gera uma diminuição na arrecadação e, caso outras bases não consigam suportar o ônus do imposto remanejado, ocasiona uma instabilidade no sistema, indo na contramão da responsabilidade fiscal. (OLIVEIRA, 2018b)

Na prática, o que ocorreu com o novo paradigma é que países desenvolvidos e em desenvolvimento reduziram os impostos sobre o capital financeiro e produtivo. Entretanto, nos países desenvolvidos não ocorreram mudanças significativas na distribuição de imposto direto e indireto, acontecendo mais uma reordenamento entre setores e faixas de renda. Por outro lado, nos países periféricos, incluindo o Brasil, houve um aumento da regressividade do sistema, fazendo com que a tributação direta fosse compensada pela indireta. (OLIVEIRA, 2018b)

Com o Gráfico 3, podemos perceber a diferença da carga tributária do Brasil para os países da OCDE quando tratamos de tributação sobre Renda, Lucro e Ganhos de Capital. O Brasil e o Chile estão entre os que menos tributam renda, lucro e ganho de capital dentre os países da OCDE.

GRÁFICO 3: Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE (2016)



Fonte: OCDE (2018)

Quando comparamos a tributação de renda no mundo com a brasileira, descobre-se que estamos diante de um caso ímpar no tratamento tributário da distribuição de lucros e dividendos para pessoas físicas. Entre os 34 países da OCDE, apenas o Brasil e a Estônia tributam o lucro apenas uma vez. Os outros países seguem o modelo clássico, tributando o lucro da pessoa jurídica e, posteriormente, caso ocorra a distribuição dos lucros, o acionista. O México, que não tributava dividendos, passou a fazer em 2014. A Eslováquia, outro país que não tinha essa modalidade de imposto, atualmente tem uma contribuição social. Portanto os casos da não existência total de tributação de dividendos de pessoa física só podem ser visto no Brasil e na Estônia. (GOBETTI, ORAIR, 2016).

4.1 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA NO BRASIL

A tributação sobre a renda do capital no Brasil apresenta um alto grau de distorções. Se a renda vier do aluguel, por exemplo, a tributação vai depender de o proprietário ser pessoa física ou jurídica. Se o proprietário for pessoa física, incidirá o IRPF com uma alíquota próxima a 27,5%. Entretanto, se o mesmo imóvel tiver uma empresa com lucro presumido como proprietária e uma pessoa física for cotista dessa propriedade, terá um imposto cobrado que vai variar de 11,3% a 14,3%, valor bem inferior ao do IRPF. No caso da pessoa física ser cotista de um fundo de investimento que tenha como patrimônio um imóvel, a renda do aluguel não será tributada (APPY, 2015).

Quando observado dados do imposto de renda de pessoa física, percebe-se que a categoria que mais recebe, acima de 80 salários mínimos, é a mesma que apresenta comparativamente mais isenções.

TABELA 10: Rendimentos por categoria de rendimento e faixa de rendimento total

Faixa de rendimento mensal total	Nº declarantes	Rendimentos (R\$ bilhões)			B/A	C/A
		Totais (A)	Tributáveis (B)	Isentos e tr. Excl. (C)		
Até 3 Salários Mínimos	5.555.771	76	67	8	89%	11%
3 a 10 Salários Mínimos	15.182.402	669	547	122	82%	18%
10 a 80 Salários Mínimos	5.548.085	969	607	362	63%	37%
Acima de 80 Sal. Min.	208.158	419	72	347	17%	83%
Total	26.494.416	2.133	1.293	840	61%	39%

Fonte: APPY (2015)

Como explica Appy (2015, pag. 10), “A maior parte destes rendimentos isentos resulta de lucros distribuídos, em grande parte oriundos de empresas do lucro presumido e do SIMPLES, cuja tributação é muito inferior à tributação das pessoas físicas pelo IRPF.”

4.2 IMPOSTO SOBRE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E PAGAMENTO DE DIVIDENDOS

No Brasil, o modelo que perdurou na maior parte do século XX é de uma tributação do lucro das empresas após apuração contábil e pagamento dos dividendos aos acionistas, que eram novamente tributados. Até 1990, caso os dividendos fossem distribuídos aos acionistas, esse recursos eram outra vez tributados, mas, neste caso, referente aos dividendos recebidos pela pessoa física (GOBETTI, ORAIR, 2016).

Após 1990, a tributação sobre distribuição de lucros e pagamento de dividendos começa a se alterar. Os dividendos passam a não compor mais a base de cálculo do IRPF, passando a ser tributado diretamente na fonte, com uma alíquota inferior às máximas aplicadas aos salários (GOBETTI, ORAIR, 2016).

Então, a partir de 1990, passa-se a privilegiar a tributação sobre renda vinda do capital, que acaba recebendo um tratamento diferenciado quando comparado à renda originada do trabalho, haja vista as alíquotas diferentes. Esta seria a primeira mudança que fornece um tratamento especial às pessoas físicas que recebem recursos vindos de dividendos.

Já, com a justificativa de atrair capitais e incentivar investimentos, em 1995 temos a Lei nº 9.249/1995

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

A partir do art. 9, a empresa pode pagar os Juros sobre o capital próprio (JSCP) aos sócios, proprietários ou acionistas. Com base no patrimônio líquido, é possível calcular a Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre o capital próprio da empresa.

A instituição do JSCP foi implementada com a ideia de não distorcer a estrutura de capital de uma empresa, tornando a tributação do rendimento do capital

próprio menos oneroso que o rendimento do capital de terceiros (dívida). Essa ocorrência é possível porque os juros pagos sobre a dívida são dedutíveis do lucro. Isso faz com que as empresas utilizem mais financiamento via capital próprio do que de terceiros (APPY, 2015).

Como ressalta Gobetti e Orair (2016), com a instituição dessa lei, o efeito prático é que a empresa passe a pagar 15% de imposto sobre uma parcela do seu lucro em vez de 34% com o IRPJ e o CSLL.

O artigo 10 da lei nº 9.249/1995 segue aumentando o tratamento especial sobre a tributação sobre lucros e dividendos:

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

Até 1995, antes do artigo 10 da Lei 9.249/1995, existia uma alíquota de 15% sobre a distribuição de lucros e dividendos, incluindo nesse rol as remessas para o exterior. A partir dessa lei, esses rendimentos passaram a ser isentos no Imposto de renda (SILVEIRA, AFONSO, ORAIR, 2015).

Com essas mudanças supracitadas, nota-se que a tributação sobre lucros foi fortemente reduzida. Estima-se que o governo deixou de recolher, somente no ano de 2013, um valor próximo a R\$ 63,6 bilhões, utilizando como referência a alíquota máxima atual do IRPF (SILVEIRA, AFONSO, ORAIR, 2015).

TABELA 11: Lucro e tributação no Brasil

Lucro e impostos	Antes da Lei nº 9.249	Depois da Lei nº 9.249	Diferença
Lucro Bruto	100,0	100,0	0,0
Lucro Tributável	100,0	70,0	-30,0
IRPJ = 25%	25,0	17,5	-7,50
CSLL = 9%	9,0	6,3	-2,7
JSCP	0,0	30,0	30,0
IRRF - Capital (15%)	0,0	4,5	4,5
Dividendos	66,0	46,2	-19,8
IRRF - Capital (15% - 0%)	9,9	0,0	-9,9
Total de Imposto	43,9	28,3	-15,6
Lucro líquido acionista	56,1	71,7	15,6

Nota: Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)

Fonte: (GOBETTI, ORAIR, 2016).

A Tabela 11 exemplifica os meios e os graus de mudanças ocorridos devido à Lei nº 9.249. Supondo que uma empresa distribuísse 30% do seu lucro aos acionistas na forma de JSCP, essa parcela do lucro receberia uma tributação de 34% antes da lei com o IRPJ e CCLL e passou a receber 15% de tributação após a lei. A distribuição de dividendos, a qual tinha uma incidência de 15% e apresentava uma tributação mais moderada quando comparada a renda do trabalho, passou a ser isenta. Numa simulação, uma empresa que pagava antes da lei 43,9% de imposto sobre seu lucro passaria a pagar 28,3%, enquanto os acionistas que recebiam 56,1% do lucro passam a receber 71,7% (GOBETTI, ORAIR, 2016).

Gobetti e Orair (2016) avaliam as alterações do JSCP e suas consequências na tributação:

Via de regra, quanto maior o valor deduzido de JSCP maior o benefício aos acionistas. Se o valor deduzido de JSCP fosse elevado para 50%, por exemplo, a tributação final cairia para 24,5%, e o ganho dos acionistas subiria para 75,5%. No caso oposto, em que a empresa não deduzisse JSCP, o único benefício seria a isenção de dividendos, e a tributação final chegaria a 34%. (2016, pag. 13)

Essas mudanças legais são voltadas para as grandes empresas, pois empresas de pequeno e médio porte se enquadram em regime simplificados, incidindo alíquotas ainda menores. Outro fato que minimiza a arrecadação por parte do governo é a adequação das empresas desse porte a um formato mais vantajoso

de pagamento de impostos com a terceirização e a “pejotização” (GOBETTI, ORAIR, 2016).

4.3 BITRIBUTAÇÃO

Argumentos de natureza econômica e jurídica defendem a isenção dos lucros e dividendos justificando ser uma medida para evitar que ocorra a bitributação dos lucros.

No campo jurídico, a defesa do fim da isenção se deve ao fato de um dos impostos incidir sobre a pessoa jurídica e outro sobre a pessoa física, que são personalidades distintas de acordo com a constituição. Em uma visão econômica, não é relevante para os acionistas saberem quantas vezes o lucro foi tributado, mas sim o montante final. Além disso, faltam estudos que mostrem que os benefícios tributários a renda vinda do capital são capazes de impulsionar de forma relevante o investimento, já que, na última década, não se verifica uma ampliação deste. (GOBETTI, ORAIR, 2016).

Na Tabela 12 podemos observar a tributação sobre lucros e dividendos nos países da OCDE.

TABELA 12: Alíquotas vigentes de tributação dos lucros e dividendos nos países da OCDE (2015)

País	Lucro antes da tributação (A)	Pessoa Jurídica			Pessoa Física			Imposto (C)	Imposto total (B+C)/A
		Imposto (B)	Imposto (%)	Lucro Distribuído	Imposto exclusivo na fonte	Imposto sobre dividendos extrapolados	Crédito de Imputação		
Austrália	142,9	42,9	30,00%	100	-	49%	42,9	27,1	49%
Áustria	133,3	33,3	25,00%	100	25%	25%	-	25	43,74%
Bélgica	151,5	51,5	34,00%	100	-	25%	-	25	50,50%
Canadá	135,7	35,7	26,30%	100	-	50%	34,5	33,8	51,22%
Chile	129	29	22,50%	100	-	40%	29	22,6	40,00%
Rep. Tcheca	123,5	23,5	19,00%	100	15%	15%	-	15	31,17%
Dinamarca	130,7	30,7	23,50%	100	-	42%	-	42	55,62%
Estônia	125	25	20,00%	100	-	0%	-	0	20,00%
Finlândia	125	25	20,00%	100	-	33%	-	28,1	42,48%
França	157,2	57,2	36,40%	100	-	44%	-	44	64,38%
Alemanha	143,2	43,2	30,20%	100	26%	26%	-	26,4	48,60%
Grécia	135,1	35,1	26,00%	100	10%	10%	-	10	33,38%
Hungria	123,5	23,5	19,00%	100	-	16%	-	16	31,98%
Islândia	125	25	20,00%	100	-	20%	-	20	36,00%
Irlanda	114,3	14,3	12,50%	100	-	51%	-	51	57,13%
Israel	136,1	36,1	26,50%	100	-	30%	-	30	48,57%
Itália	137,9	37,9	27,50%	100	26%	26%	-	26	46,34%
Japão	147,3	47,3	32,10%	100	20%	20%	-	20,3	45,89%
Coréia do Sul	131,9	31,9	24,20%	100	-	42%	11	35,4	51,02%
Luxemburgo	141,3	41,3	29,20%	100	-	40%	-	20	43,38%
México	142,9	42,9	30,00%	100	10%	42%	42,9	17,1	41,99%
Holanda	133,3	33,3	25,00%	100	-	25%	-	25	43,74%
Nova Zelândia	138,9	38,9	28,00%	100	-	33%	38,9	6,9	32,97%
Noruega	137	37	27,00%	100	-	27%	-	27	46,72%
Polônia	123,5	23,5	19,00%	100	19%	19%	-	19	34,41%
Portugal	146	46	31,50%	100	25%	28%	-	28	50,68%
Eslováquia	128,2	28,2	22,00%	100	-	0	-	0	22,00%
Eslovênia	120,5	20,5	17,00%	100	25%	25%	-	25	37,76%
Espanha	138,9	38,9	28,00%	100	-	24%	-	24	45,28%
Suécia	128,2	28,2	22,00%	100	-	30%	-	30	45,40%
Suíça	126,8	26,8	21,20%	100	-	21%	-	21,1	37,78%
Turquia	125	25	20,00%	100	-	35%	-	17,5	34,00%
Reino Unido	126,6	26,6	21,00%	100	-	38%	11,1	30,6	45,18%
Estados Unidos	164,3	64,3	39,10%	100	-	30%	-	30,3	57,58%

Fonte: GOBERETTI, ORAIR (2016).

Nota-se na tabela que parte dos países da OCDE tributam mais a pessoa Jurídica, enquanto outros países tributam mais a pessoa física. Independe do caso, apresentam alíquotas mais elevadas do que são proporcionadas pelo Estado brasileiro.

4.4 NECESSIDADE DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Nas discussões sobre a reforma tributária, uma das pautas citadas é a do imposto sobre distribuição de lucros e dividendos. No cenário econômico atual, numa conjuntura de ajuste fiscal para controle de gastos, a tributação sobre lucros e dividendos passa a ser visto como uma oportunidade de, ao mesmo tempo, oferecer mais recursos para financiar o Estado e um modo de se aproximar de alguns preceitos como progressividade na tributação, capacidade contributiva e *equidade*. Outro ponto positivo na implementação dessa tributação é ela ser uma importante ferramenta para políticas fiscais redistributivas, campo pouco explorado do sistema tributário brasileiro, visto que o posicionamento dos *policy makers* é de uma tributação neutra, deixando para os gastos públicos o papel distributivo.

Após a redemocratização, mesmo sendo considerada essencial uma reforma tributária para o desenvolvimento do país, não se conseguiu mudanças significativas, independente da ideologia do partido político que estivesse no poder. As propostas, até hoje, não se preocupam em mudar o perfil da carga tributária que incide sobre a sociedade, mas sim combater a cumulatividade da tributação e coibir a guerra fiscal. Portanto, não são discutidos modos de deixar o sistema mais progressivo, ação que ocasionaria o destravamento para o crescimento econômico e promoveria a justiça fiscal.

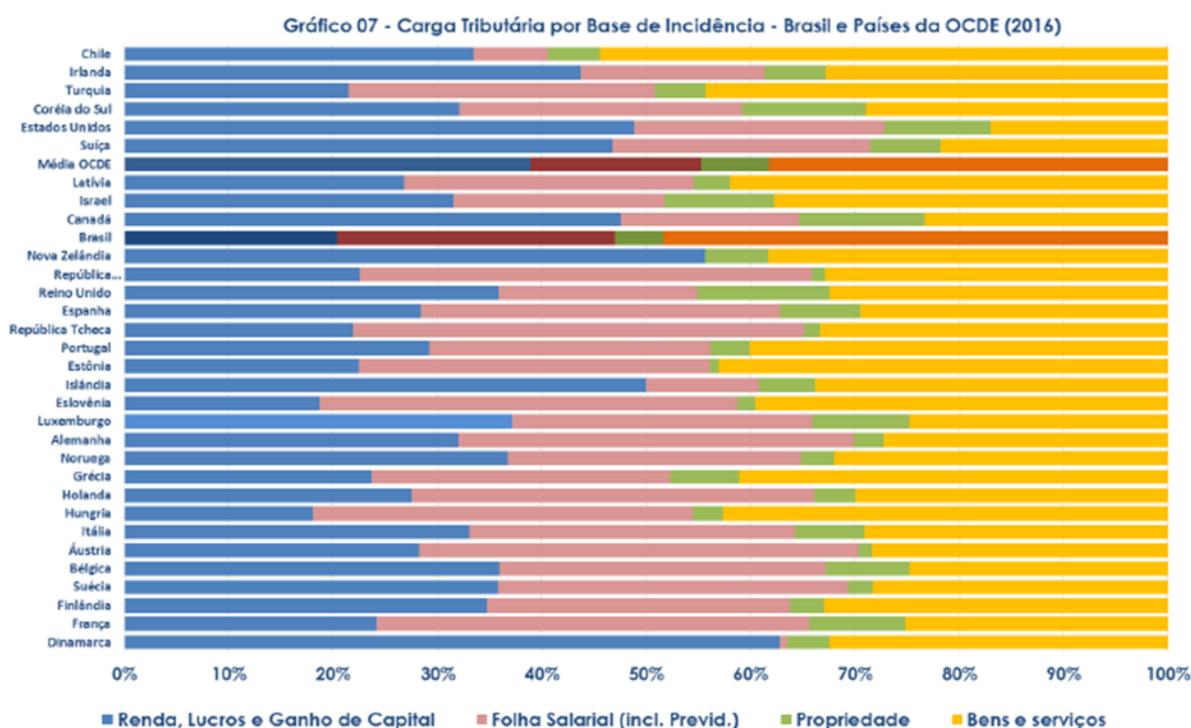
O Brasil com seu Sistema Tributário reconhecidamente regressivo, em que a tributação indireta é a principal ferramenta de arrecadação. É precisa mudar esse panorama não só para promover uma melhor justiça fiscal, como também para fortalecer a demanda efetiva, apontada por Keynes, impulsionando desse modo o crescimento. O crescimento derivaria de uma maior exploração dos impostos diretos e abriria possibilidades para desoneração da produção e do investimento, além de

fortalecer o mercado interno com a redução da tributação sobre as classes mais pobres, que tem uma propensão a consumir mais elevada (OLIVEIRA, BIASOTO JUNIOR, 2017).

Mesmo com o foco desta monografia sobre a renda, existem distorções importantes também em relação as tributações sobre bens e serviços, propriedade e folha salarial. É urgente uma reforma tributária para a correção de problemas do atual sistema tributário brasileiro.

Quando comparamos o imposto sobre folha salarial e bens e serviços do Brasil com outros países, podemos observar o fardo tributário sobre essas categorias e uma baixa tributação sobre a renda. Tendo como objetivo manter a carga tributária estável, um caminho para realizar uma reforma tributária parcial seria aumentar o imposto sobre a renda, como na tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos, e diminuir o imposto sobre folha salarial. Isso, além de promover o desenvolvimento econômico, ajudaria tornar o sistema mais progressivo e se adequaria melhor ao conceito de equidade.

GRÁFICO 4: Carga Tributária por base de incidência - Brasil e países da OCDE (2016)



Fonte: Receita Federal do Brasil (2018)

Como pode ser observado no Gráfico 4, o Brasil, comparativamente aos outros países e a média da OCDE, tem proporções maiores de imposto sobre bens e serviços e folha salarial e, em contrapartida, valores menores incidindo sobre renda e propriedade. Essa divisão reforça a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro, tornando imprescindível uma reforma tributária que modifique essa conjuntura.

Oliveira e Biasoto Junior (2017) consideram que a reforma tributária “ideal” deveria ser abrangente para corrigir, amplamente, as imperfeições do sistema. O enfrentamento da questão, desse modo, poderia facilitar as mudanças, pois os agentes poderiam notar mais claramente as perdas e compensações desse novo modelo. As últimas duas reformas abrangentes foram 1965\66 com o regime militar e em 1988 com a redemocratização, mostrando que só se conseguiu reformas tributárias amplas em momentos de mudança de regime. Os autores reconhecem a dificuldade de uma reforma profunda, ainda mais em momentos de crise econômica, acreditando ser possível uma reforma com mudanças progressivas.

Existe um campo dentro da tributação direta pouco explorado e que deveria ser o primeiro passo para que se iniciasse progressivas reformas tributárias, este é o caso da tributação sobre os lucros e dividendos.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa inicia analisando a evolução do tamanho do Estado brasileiro, sendo verificado no século XX o seu constante aumento e sua estabilização no século XXI. Também se avalia a carga tributária brasileira, sendo feito um comparativo no âmbito internacional. Verifica-se, ao longo do trabalho, que as distorções do Sistema Tributário estão relacionadas à sua estrutura.

Numa análise histórica, verifica-se que ao longo do século XX ocorreram alterações importantes do campo tributário. Em boa parte do século houve a formação de um Estado de bem-estar social que valorizava a justiça fiscal e o combate à desigualdade social via política fiscal. Com a crise do petróleo, procuram-se alternativas teóricas para a superação das dificuldades que abateu as economias do mundo, fazendo com que o pensamento neoliberal recuperasse a cena econômica como pensamento dominante. Com esse novo paradigma passa-se a dar um maior crédito para a competitividade econômica, com uma diminuição da intervenção do Estado na economia para não ocorrer distorções que levariam a uma diminuição do bem-estar social.

Então, após 1970, principalmente nos países desenvolvidos, temos como resultados dessa nova visão econômica, a diminuição da carga tributária, diminuição das alíquotas tetos do imposto de renda, diminuição da progressividade na tributação e uma realocação tributária, fazendo aumentar o fardo do financiamento do Estado para as camadas menos favorecidas, além da diminuição da potencialidade da política fiscal no combate a concentração de renda.

Baseado nessa conjuntura o Brasil implantou mudanças tributárias com mais vigor que os países desenvolvidos, intensificando a regressividade do sistema e privilegiando a tributação do capital produtivo e financeiro. Essas alterações acarretaram num sistema que tributa de forma branda os mais ricos carregando a ideia de que tributar as classes de maior renda é prejudicial para a economia.

O trabalho, então, expõem as mudanças ocorridas no Brasil com o novo paradigma, comparando o Sistema Tributário do Brasil, quando se trata de tributar renda, com outros países. Dentro dessa análise, observam-se incongruências, já que o Brasil, que na carga tributária apresenta uma média próxima da OCDE, como

visto no Gráfico 2, vai apresentar, quando observamos o Gráfico 3 que retrata a tributação da renda, lucro e ganhos de capital, uma das menores tributação dentre os países que compõem a OCDE, se estabelecendo na colocação que menos tributa nesse quesito tendo um valor próximo da metade da média da OCDE.

O presente trabalho então conclui ser imprescindível uma reforma tributária tanto para ajudar a destravar o crescimento econômico como por questões de justiça fiscal. Avalia, também, que tributar a distribuição de lucros e dividendos para pessoas físicas e concomitantemente desonerar os impostos indiretos seria uma boa forma de iniciar as reformas necessárias.

6 REFERÊNCIAS

AFONSO, J R.; ARAÚJO, E. A.; VIANNA, S. W. **Carga tributária indireta no Brasil: análise da incidência efetiva sobre as famílias**. Banco Interamericano de Desenvolvimento. 2004.

AFONSO, J. R. **A Economia Política da Reforma Tributária: o caso brasileiro**. Washington: Wilson Center, 2013.

APPY, B. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Revista Interesse Nacional**, Ano 8, n. 31, 2015.

BIDERMAN, C; ARVATE, P. Economia do Setor Público no Brasil. 1. ed. Rio de Janeiro: **Elsevier Editora Ltda**, 2005

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2017**. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 08 jun. 2019.

DOS SANTOS, A. S. ; GONZALES, E. O.; GODOY, A. M. G. ; ALMEIDA, G. M. Reforma Tributária no Brasil: uma abordagem a partir da Teoria da Escolha Pública. **Economia & Região** , Londrina (Pr), v.1, n.2, p.100-117, ago./dez. 2013.

FERNANDES, R. C.; CAMPOLINA, B.; SILVEIRA, F. G. Impacto distributivo do imposto de renda. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017. p. 293-338.

GIAMBIAGI, F; ALEM, A C. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2010.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: A agenda negligenciada**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), v. 2190, p. 1-60, 2016.

INTROÍNI, P. G. H.; MORETTO, A. J. A tributação sobre a renda no Brasil e suas implicações sobre os trabalhadores. In: Afonso, J. Roberto; Lukic, Melina Rocha; Orair, Rodrigo Octávio; Silveira, Fernando Gaiger. (Org.). **Tributação e desigualdade**. 1ª.ed.Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, v. 1.

KHAIR, A. **Prioridade à Justiça Tributária**. Carta Social e do Trabalho. Campinas, v. 8, p. 10-19, jan./ago. 2008.

LAGEMANN, E. O sistema tributário brasileiro frente às tendências internacionais da tributação. In: Mauro Salvo; Sabino da Silva Porto Júnior. (Org.). **Uma nova relação entre Estado, Sociedade e Economia no Brasil**. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2004, v. , p. 215-224.

MELLO FILHO, Marcelo Soares Bandeira. **A economia política do governo Reagan: Estado neoliberal, tributação e gasto público federal nos Estados Unidos da América entre 1981 e 1988**. Rio de Janeiro: UFRJ, 2010 (Dissertação de Mestrado).

MUSGRAVE, R. e MUSGRAVE, P. **Finanças Públicas: Teoria e Prática**. São Paulo. Editora Campus, 1980.

OLIVEIRA, F. A.; BIASOTO JR.; G. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e fortalecimento da federação. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Org.). **Tributação e desigualdade**. 1ª ed. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017. v. 1, p.761-795.

OLIVEIRA, F. A. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez In: FAGNANI, E. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e**

premissas. 1^oed. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. A reforma tributária necessária: uma introdução geral. In: Eduardo Fagnani. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas.** 1^a ed. Brasília; São Paulo: ANFIP/FENAFISCO; Plataforma Política Social, 2018, v. 1, p. 67-92

PASSOS, Luana; GUEDES, D. R.; SILVEIRA, F. G. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? In: FAGNANI, E. (Org). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas.** 1ed. Brasília: ANFIP; FENAFISCO, 2018, p.93-111.

PIKETTY, T. **O Capital no Século XXI.** 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POCHMMAN, M. **Tributação que Aprofunda a Desigualdade.** Carta Social e do Trabalho. Campinas, v. 8, p. 5-9, jan./ago. 2008.

SILVEIRA, F. G.; AFONSO, J. R.; ORAIR, R. O. **Imposto de Renda no Brasil: estudo de distorções, em especial algumas relacionadas à distribuição de lucros das empresas.** Dissertação (Mestrado em Políticas Pública e Desenvolvimento) - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Distrito Federal, 2015.

TELES, N. P.; et.al. **Sistema Tributário: Uma Análise Comparativa em Relação à Teoria da Tributação.** Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 03, Ed. 04, Vol. 03, pp. 86-100, Abril de 2018.

WORLD BANK. World Development Indicators 2018., 2018. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/>>. Acesso em: 2 mar. 2019.

ZOCKUN, M. H. Equidade na tributação. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Org). **Tributação e desigualdade.** 1^a. ed. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017. v. 1. p.17-43.