

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

LUCCA EUGÊNIO FEITOSA DA SILVA

**IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA E DESIGUALDADE:
UMA ANÁLISE DA REGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS NO BRASIL**

Porto Alegre

2019

LUCCA EUGÊNIO FEITOSA DA SILVA

**IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA E DESIGUALDADE:
UMA ANÁLISE DA REGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS NO BRASIL**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof.^a. Dr.^a Rosa Angela Chieza

Porto Alegre

2019

LUCCA EUGÊNIO FEITOSA DA SILVA

**IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA E DESIGUALDADE:
UMA ANÁLISE DA REGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS NO BRASIL**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Econômicas.

Aprovada em: Porto Alegre, 25 de novembro 2019.

BANCA EXAMINADORA:

Prof.^a Dr.^a Rosa Angela Chieza - Orientadora

UFRGS

Prof. Dr. Róber Iturriet Avila

UFRGS

Prof. Ms. Ario Zimmermann

UFRGS

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a todas as pessoas que se mantiveram junto a mim ou contribuíram de forma direta ou indireta para a minha evolução e desenvolvimento pessoal durante o tempo que estive longe de casa. Agradeço especialmente meu pai, Eugênio, mãe, Cinthia, e irmão, Victor, sem o auxílio incondicional que vocês me proporcionaram ao longo dessa jornada, não poderia ter êxito.

Agradeço aos meus amigos em São Paulo que compreenderam a necessidade dos momentos de afastamento devido à distância, mas que foram aproveitados nos curtos espaços de tempo que estava em companhia deles.

Agradeço a minha orientadora, que se manteve tão próxima da realização do trabalho, fornecendo orientações, conselhos e ensinamentos, e felizmente, distante ao entender minhas necessidades e possibilidades na produção desta monografia. Também não posso deixar de agradecer aos professores Róber e Ario por aceitarem participar da banca e ao Dão Real e o Vitor Chagas por me disponibilizarem as tabelas de simulações realizadas pelo Instituto Justiça Fiscal.

Às relações que estabeleci em Porto Alegre, à cidade que me acolheu e me ensinou coisas valiosas que levarei por onde for, obrigado.

RESUMO

Este trabalho analisa as diferentes teorias da tributação que influenciaram os sistemas tributários ao longo do século XX no Brasil. Analisar-se-á a predominância dos impostos sobre o consumo na estrutura tributária brasileira e a incapacidade do Imposto de Renda de Pessoa Física, que poderia impactar positivamente na distribuição de renda. Por fim, através de simulações realizadas pelo autor, será analisado o impacto no índice de Gini se a tabela do IRPF para o ano de 2015 tivesse sido aquela vigente em 1989. Conclui-se que alterações na tabela do IRPF impactam de forma positiva na arrecadação tributária bem como no indicador de desigualdade.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Tributação. Desigualdade de Renda. Índice de Gini.

ABSTRACT

This research analyzes the different tax theories that influenced tax systems throughout the twentieth century in Brazil. The predominance of consumption taxes in the Brazilian tax structure and the inability of the Individual Income Tax, which could positively impact income distribution, will be analyzed. Finally, through simulations performed by the author, the impact on the Gini index would be analyzed if the IRPF table for 2015 had been the one in force in 1989. It is concluded that changes in the IRPF table positively impact the tax collection as well as the inequality indicator.

Keywords: Income Tax. Taxation. Rent inequality. Gini index.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Número de alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil - exercícios de 1925 a 2016	22
Figura 2: Alíquotas máximas e mínima do IRPF no Brasil – exercícios de 1924 a 2016	22
Figura 3: Série Histórica – Comportamento da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total no Brasil 2008 a 2017 – em %	31
Figura 4: Carga tributária total e federal e arrecadação do imposto de renda em relação ao PIB – Brasil, 1920–2013 (%)	37
Figura 5: Composição da carga tributária por região	40
Figura 6: Duração do crescimento econômico e desigualdade	42
Figura 7: Taxa média do IRPF do decil 10 e redistribuição de renda no ano de 2011	42
Gráfico 1 - Composição da Carga Tributária de 1923 a 1945	21
Gráfico 2 - Carga tributária brasileira 1900-1937	26
Gráfico 3 - Grau de centralização fiscal entre 1902-1988	28
Gráfico 4 - Quantidade de declarantes do IRPF (1924-1928)	34
Gráfico 5 - Número de declarantes do IRPF entre 1969-2017	37
Gráfico 6 - Rendimentos isentos, tributados e tributados exclusivamente da fonte no ano de 2015	41
Gráfico 7 - Simulação com alíquotas efetivas e a diferença de arrecadação ..	47

LISTA DE TABELAS E QUADROS

Quadro 1: Estruturação dos principais tributos – Teoria da Tributação Equitativa	13
Quadro 2: Competência tributária segundo a Constituição de 1934	26
Quadro 3: Alterações da legislação tributária na década de 1990	30
Tabela 1: Evolução da tabela do IRPF durante a década de 1980 nos EUA ...	23
Tabela 2: Faixas de rendas ao ano para o IRPF de 1989	43
Tabela 3: Simulação de faixas de renda e alíquotas para o ano de 2015	44
Tabela 4: Faixas de renda e alíquotas do IRPF para o exercício de 2015	45
Tabela 5: Estatísticas da simulação com a tabela do IRPF de 1989	46

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 TEORIAS DA TRIBUTAÇÃO	11
2.1 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO EQUITATIVA	11
2.2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA	14
2.3 ADOÇÃO DAS TEORIAS TRIBUTÁRIAS NOS EUA E BRASIL	20
3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	25
3.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO SOB PERSPECTIVA HISTÓRICA.....	25
3.2 A IMPORTÂNCIA DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	30
3.3 ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA.....	33
4 A VIGÊNCIA DA TABELA DO IRPF DE 1989 E A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE: UMA SIMULAÇÃO PARA O BRASIL	39
4.1 RESULTADO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA SOBRE A DESIGUALDADE	39
4.2 SIMULAÇÃO DOS EFEITOS SOBRE O ÍNDICE DE GINI COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DE 1989	43
CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS	50
ANEXO A – DIRPF 2015	54
ANEXO B – SIMULAÇÃO COM REPARTIÇÃO DE RECURSOS DO IRPF	55
ANEXO C - SIMULAÇÃO SEM REPARTIÇÃO DE RECURSOS DO IRPF	56

1 INTRODUÇÃO

Apesar de definido na Constituição Federal do Brasil de 1988 que os critérios da generalidade, universalidade e progressividade deveriam ser perseguidos e aplicados ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza (BRASIL, 1988), os dois últimos pilares desse tripé parecem estar sendo corrompidos por um sistema tributário que se pauta em uma tributação indireta e regressiva e que cede espaço a desonerações sobre rendimentos desde a vigência da Lei nº 9.249/1995. Apesar do Brasil manter uma carga tributária similar a média dos países membros da OCDE que, segundo dados da Receita Federal do Brasil em 2017, esse valor era 32,43% (BRASIL, 2018), em 2017, para os países da OCDE essa proporção era de 34,2%, contudo, o poder arrecadatório do Estado brasileiro, da forma que está disposto, acomete severamente aqueles que dispõem de menores rendimentos, enquanto os impostos que poderiam corrigir essa distorção, isto é, os impostos diretos, como o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) e o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) revelam-se pouco efetivos dado sua exígua base de incidência.

A isenção do pagamento de imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos a acionistas, a introdução do Juros sobre Capital Próprio (JSCP), a redução da Contribuição sobre Lucro Líquido (CSLL) e outras alterações que foram sendo implementadas, particularmente durante o final da década de 1980, e aprofundadas na década seguinte, levaram a redução da contribuição daqueles que, de acordo com sua elevada capacidade de contributiva, deveriam ser mais onerados por meio de impostos diretos e progressivos, como o IRPF.

Essas modificações na legislação tributária brasileira nos anos 1980 e 1990, levaram em conta o cenário de mudanças ocorridas durante os governos de Margareth Thatcher, no Reino Unido, e Ronald Reagan, nos Estados Unidos, medidas estas inseridas no Consenso de Washington.

Muitos países com o fito de promover ajustes que fossem capazes de ampliar o poder de competitividade de suas economias recorreram a diminuição de progressividade dos impostos diretos. O Brasil foi um desses países que, durante o governo de José Sarney, esperando alcançar os frutos da liberalização econômica característica da década de 1980, extinguiu 8 faixas de incidência do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) e reduziu sua alíquota marginal máxima de 65% para 25%. Essas alterações foram introduzidas tendo como base teórica os conceitos desenvolvidos pela Teoria da Tributação Ótima (TTO), que viria a se tornar a visão dominante nos sistemas tributários nos países durante o período.

A hipótese assumida neste trabalho é de que o sistema tributário brasileiro se pauta, em larga medida, na tributação sobre o consumo e que, aliado a isso, o IRPF que deveria servir como ferramenta capaz de proporcionar maior progressividade à estrutura tributária, apresenta insuficientes mecanismos capazes de promover uma maior tributação sobre a renda daqueles que obtêm maiores rendimentos e se mostra menos efetivo

sobre a redução da desigualdade quando comparado a países membros da OCDE e mesmo aqueles com renda média mais próxima a brasileira, como é o caso do México, Argentina e Chile (GOBETTI; ORAIR, 2016)

Esta pesquisa é relevante na medida em que procura colocar em pauta um assunto que atende ao interesse social, em sintonia com as pesquisas que vem sendo desenvolvidas sobre a relevância da desigualdade e sua evolução ao longo do século XX, como no trabalho desenvolvido por Piketty (2013) e Souza (2016).

O objetivo central desse trabalho é averiguar quais elementos que tornam a tributação brasileira regressiva e quais efeitos isso desempenha sobre a concentração de renda, por meio de exercícios de simulação sobre a legislação tributária, simulando o impacto sobre o índice de Gini de 2015 se tabela de IRPF de 1989 estivesse vigente no ano de 2015. Para atingir os objetivos propostos, além desta Introdução, no Capítulo 2, aborda-se as teorias da tributação que influenciaram a estruturação do sistema tributário brasileiro ao longo do século XX; no Capítulo 3, far-se-á, sob uma perspectiva histórica, uma análise da formação do Sistema Tributário Brasileiro; no Capítulo 4, apresentam-se as simulações e os efeitos sobre o índice de Gini, por fim, as considerações finais do trabalho.

2 TEORIAS DA TRIBUTAÇÃO

Este capítulo tem como objetivo abordar as duas principais visões teóricas que sobre Tributação ao longo do século XX e demonstrar como elas influenciaram a adoção de políticas tributárias ao observar o caso do Imposto de Renda de Pessoa Física no Brasil e EUA. Assim, na seção 2.1 aborda-se a Teoria da Tributação Equitativa, isto é, seu surgimento e os aspectos mais relevantes, segundo as ideias de Neumark (1970, apud LAGEMANN, 2001, p. 289). Na seção 2.2 trata-se da Teoria da Tributação Ótima, seu conceito, formulação e formalização matemática segundo Ramsey (1927) e Mirrlees e Diamond (1971), bem como os novos postuladas da TTO. Por fim, na Seção 2.3 demonstra-se como tanto no Brasil quanto nos EUA, as alterações implementadas no IRPF sofreram influência da TTE e, nos anos 1980, da TTO.

2.1 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO EQUITATIVA

A Teoria da Tributação Equitativa (TTE) surge da visão de Neumark¹ (1970), cuja crença de que o epicentro da estruturação e distribuição da carga tributária entre os indivíduos deveria estar o conceito de capacidade contributiva, isto é, aqueles indivíduos que auferissem maiores rendimentos deveriam arcar com uma tributação mais elevada, pois sua capacidade de pagamento é maior do que aqueles com menores proventos, em contrapartida, esses seriam onerados de forma sensivelmente menor visto que seus recursos são poucos e a proporção de sua renda destinada ao consumo é muito superior ao primeiro grupo.

Para se realizar uma tributação justa e equitativa, o sistema tributário deve obedecer aos princípios da capacidade contributiva no sentido de promover um tratamento igualitário tanto de modo horizontal, incorporando ao desenho tributário que faça com que aqueles com semelhantes condições econômicas estejam sujeitos a igual tratamento, e vertical, indivíduos com características econômicas diversas recebam tratamento dessemelhante segundo às suas diferenças.

Adam Smith (1996) foi um dos primeiros economistas a definir que o princípio da justiça, cuja definição vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva, é essencial para a tributação, além da justiça, os princípios da clareza, da comodidade e da economia também são fundamentais.

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. [...]. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou a falta de equidade na tributação. (SMITH, 1996 apud MILÃO, 2017).

¹NEUMARK, F. (1970). Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen: Mohr.

Segundo Lagemann (2001, p. 289), o Estado de Bem-Estar Social, como contraponto ao “Estado guarda-noturno”, deve dispor de recursos advindos da contribuição obrigatória para cumprir suas funções sociais, contudo, as obrigações dos indivíduos para com o Estado não significam que haja qualquer direito de contraprestação pelo tributo pago ao fisco de antemão.

A tarefa de mensurar a capacidade de pagamento efetiva é difícil de ser obtida, de forma que, para isso alguns indicadores são escolhidos, segundo Neumark (1970 apud LAGEMANN, 2001, p. 290), o indicador mais fidedigno para representar a capacidade de pagamento é a renda pessoal, seguido pelo patrimônio e o consumo. Segundo Riani (1990, p. 113), a tributação sobre a renda consiste no tributo com menor poder distorcivo sobre o preço relativo dos produtos, sendo, portanto, o mais indicado tanto do ponto de vista de não gerar distorções sobre as preferências individuais, como também pelo fato desse ser capaz de gerar uma tributação mais justa.

A renda é definida em Schanz² (1896, p. 7, 23-24 apud LAGEMANN, 2001) como o aumento da riqueza líquida que ocorre durante um espaço de tempo, de forma que a renda corresponde ao aumento da riqueza durante um período de tempo tomado como referência. Para calcular a renda são consideradas todas as receitas líquidas somadas aos valores relativos aos usos e serviços monetariamente avaliáveis de terceiros, presentes, heranças e outras fontes de renda são meios capazes de acrescer a renda total do indivíduo durante o intervalo considerado. Ainda, a teoria do acréscimo de renda líquida é composta por três conceitos de renda, são eles: a utilidade, o valor e o consumo³.

A questão de “como tributar” relaciona-se com a tributação vertical, para a realização de uma avaliação do qual de justiça da tributação são considerados dois critérios, são eles: o poder aquisitivo econômico-financeiro individual e a utilidade individual (LAGEMANN, 2001). O primeiro critério é utilizado por Simons (1951) e Neumark (1970) e conduz a um sistema de alíquotas que onere a todos, resultando em perdas iguais no seu poder aquisitivo, isso leva, portanto, a manutenção da hierarquia de rendas, mas diminui a diferença absoluta entre elas. O segundo, por sua vez, sugere que o sistema de alíquotas deve ser estabelecido com o fito de que os sacrifícios de utilidade individual sejam iguais, tanto pela ótica marginal, como absoluta ou proporcional.

²SCHANZ,G. (1986). Der Einkommensbegriff und die Einkommens - teuergesetze. Finanzarchiv,13.Jahrgang, Bd. 1, p. 1- 87.

³ Para maiores explicações ver Eugênio Lagemann (2001)

Quadro 1: Estruturação dos principais tributos – Teoria da Tributação Equitativa

ITENS	IMPOSTO SOBRE A RENDA	IMPOSTO SOBRE O CONSUMO	IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES	PATRIMÔNIO
Base econômica.	Ampla — renda no conceito amplo.	Ampla — gasto com todos os bens e serviços.	Ampla — todas as heranças e doações (valor real).	Específico — apenas o patrimônio sem origem na poupança do contribuinte (1); apenas o patrimônio em posse de pessoas naturais (2) (valor real).
Alíquota (ou sistema de alíquotas).	Progressiva.	Única.	Progressiva — critério duplo: (a) grau de parentesco; (b) valor da herança (1) ou valor do patrimônio preexistente (2).	Levemente progressiva (no caso de imposto de renda sem declarações separadas). Alíquotas relativamente baixas: 0,5% a 1% (2).
Parcela isenta.	Mínimo de existência.	Para bens ou serviços de primeira necessidade, alíquota nula ou isenção.	Para cada herdeiro, pequenos valores.	Para pequenos valores.

Fonte: Lagemann (2001, p. 296)

Conforme demonstrado pelo Quadro 1, a Teoria da Tributação Equitativa (TTE) prevê que a tributação sobre a renda tenha como base econômica a renda no sentido amplo, o seu sistema de alíquotas deve ser progressivo e a parcela isenta deve levar em conta o mínimo de existência. A tributação sobre o consumo e sobre herança e doações deve incidir amplamente sobre os gastos com todos bens, serviços, heranças e doações, contudo, a alíquota sobre o consumo deve ser única⁴, já os impostos sobre heranças e doações são passíveis de incorporação da progressividade utilizando um critério duplo, isto é, o grau de parentesco e o valor da herança. Mais, a parcela isenta nos impostos sobre heranças e doações deve ser de pequenos valores para cada herdeiro, enquanto a isenção deve ser para bens ou serviços de primeira necessidade.

Simons⁵ (1951, apud Lagemann, 2001), Neumark (1970, apud Lagemann, 2001) e Haller⁶ (1981, apud Lagemann, 2001) são enfáticos ao afirmar que a tributação direta, mais especificamente o imposto sobre a renda, deveria ter uma participação superior ao tributo indireto sobre a carga tributária. O primeiro autor afirmava que a carga tributária decorrente do imposto de renda deveria corresponder a 10% do Produto Nacional Bruto (PNB), enquanto para Neumark (1970, apud Lagemann, 2001) 50% da Carga Tributária Total deveria resultar do imposto de renda pessoal e sobre o lucro das corporações,

⁴Lagemann (2001) justifica a alíquota única tanto pela transparência que dá na carga tributária como pelas vantagens devido a impossibilidade de evasão, minimização de distorções no sistema de preços e facilidade no controle.

⁵SIMONS, Henry C. (1951). Economic policy for a free society. 3. impres. Chicag : The University of Chicago, 1934; 1948.

⁶HALLER, Heinz (1981). Die Steuern: Grundriinieneinesrationalien Systems öffentlicher Abgaben. Tübingen: Mohr.

entre 30 e 40% deveria ter como origem impostos sobre consumo e 10 a 20% sobre patrimônio.

2.2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

De acordo Lagemann (2004, p.405), a Teoria da Tributação Ótima (TTO) surge do antagonismo entre o fisco e o contribuinte, o primeiro, busca a forma mais perfeita de tributar o contribuinte, visando não ser influenciado por este e, dessa forma, qualquer forma possível de adequação à tributação é eliminada. O contribuinte, por sua vez, observa a carga tributária como uma oneração que retira parte do seu poder aquisitivo, bem como também faz com que alternativas decisões econômicas sejam levadas em consideração e adotadas por ele com objetivo de sofrer a menor perda possível.

Se o princípio da justiça de Adam Smith converge para os objetivos pretendidos pela TTE, o princípio da economia, por sua vez, busca recorrer aos objetivos defendidos pela TTO, isso porque este último determina que o Estado devesse levar a cabo uma tributação que resultasse em menor custo possível ao contribuinte e maximizasse o montante de recursos para os cofres públicos através da minimização dos custos administrativos.

Ramsey (1927) foi pioneiro ao desenvolver um modelo de tributação ótima, levando em conta hipóteses bastante simplificadas, tais como funções de utilidade quadráticas, tributação sobre os bens como única fonte possível de arrecadação e um único agente representativo, demonstrou que as alíquotas ótimas são inversamente relacionadas com as elasticidades de demanda e oferta dos produtos, isto significa que bens cuja demanda ou oferta sejam inelásticas podem sofrer tributação e não gerarão distorções sobre seus preços. Pode-se supor, acertadamente, que essas taxas, embora não distorcivas resultam em efeito regressivo, visto que os bens cuja demanda ou oferta são inelásticas são mais consumidas em proporção a sua renda pelos indivíduos com menor poder aquisitivo.

Dessa forma, ao desenvolver seu modelo, Ramsey procurou verificar qual estrutura tributária deveria ser adotada de modo a obter uma maximização da receita ao menor custo à eficiência. Portanto, o imposto ótimo é obtido através da maximização da utilidade individual sujeita à restrição da receita governamental⁷:

$$\text{Max}_{(t_1, \dots, t_n)} V(q_1, \dots, q_n, w, l) \quad (2.1)$$

Sujeita a:

$$\sum_{i=1}^n \sum_{h=1}^H t_i x_i^h = R \quad (2.2)$$

⁷ A formalização aqui seguida é apresentada por Barbosa & Siqueira (2001) com base em Myles (1995).

Temos que, $V(q_1, \dots, q_n, w, I)$ é a função de utilidade indireta e representa as preferências dos consumidores pelos bens; a soma do preço do produtor do bem $i(p_i)$ com o seu imposto (t_i) resulta no preço do bem demandado (q_i); nesse modelo, o trabalho (w) não é tributado⁸; I é a renda do tipo *lump sum*⁹; por fim, $R = \sum_{i=1}^n t_i x_i$ é a restrição do governo.

A partir da expressão de Lagrange e seu multiplicador, λ , podemos solucionar o problema. A condição de primeira ordem de maximização é:

$$\frac{\partial V}{\partial t_k} = -\lambda \left[x_k + \sum_{i=1}^n t_i \frac{\partial x_i}{\partial t_k} \right] \quad (2.3)$$

Analisando a equação acima, temos que um aumento na alíquota do k -ésimo bem deve ser proporcional ao aumento da receita que será auferida através da sua tributação.

A seguir temos a equação de Roy, essa representa a relação entre a derivada da utilidade com relação ao preço e a utilidade marginal da renda igual à demanda por um bem k :

$$\frac{\partial V}{\partial q_k} = -\frac{\partial V}{\partial I} x_k = -\alpha x_k \quad (2.4)$$

Substituindo a equação (2.4) na (2.3), obtemos:

$$\alpha x_k = \lambda \left[x_k + \sum_{i=1}^n t_i \frac{\partial x_i}{\partial q_k} \right] \quad (2.5)$$

A partir da equação acima podemos obter a equação de Slutsky, que é a soma do efeito substituição e do efeito renda devido ao aumento do preço do produto pela adoção da tributação sobre o bem, a equação é apresentada abaixo:

$$\frac{\partial x_i}{\partial q_k} = S_{ik} - x_k \frac{\partial x_i}{\partial I} \quad (2.6)$$

A primeira parte da equação diz respeito ao efeito substituição gerado pela adoção do tributo, isso significa que o consumidor escolherá adquirir um

⁸Gobetti (2018) lembra que a não tributação dos salários advém da ideia, para os neoclássicos, de que os salários refletem a produtividade marginal do trabalho e que a oferta de trabalho entre os indivíduos mais capazes é elástica e, portanto, alterações na renda líquida gerariam incentivos perversos.

⁹Os impostos do tipo *lump sum*, também conhecidos como impostos de montante fixo afetam a todos os contribuintes de forma igual, esse tipo de imposto é eficiente na medida em que sua arrecadação independe do comportamento do indivíduo e leva em conta características que não podem ser alteradas de acordo com sua vontade. O termo I adotado no modelo representa a renda do governo decorrente de tributos dessa natureza.

bem ao invés de outro quando seu preço varia, o segundo termo, por sua vez, mede o movimento que ocorre quando a renda varia e os preços relativos permanecem constantes.

Substituindo a equação de Slutsky na equação (2.5), temos, desse modo:

$$\alpha x_k = \lambda \left[x_k + \sum_{i=1}^n t_i S_{ik} - x_k \frac{\partial x_i}{\partial I} \right] \quad (2.7)$$

Rearranjando os termos da equação acima, obtemos a equação abaixo, conhecida como “regra de Ramsey”:

$$\sum_{i=1}^n t_i S_{ik} = \left(1 - \frac{\alpha}{\lambda} - \sum_{i=1}^n t_i \frac{\partial x_i}{\partial I} \right) x_k \quad (2.8)$$

Essa regra nos diz que a estrutura de imposto ótimo é obtida quando a redução da demanda compensada do k -ésimo bem, com uma variação da alíquota de imposto de renda de qualquer bem, será constante.

Diamond e Mirrlees (1971) estendem o modelo de Ramsey, só que levando em conta mais de um agente econômico, ainda é considerado que somente o fator trabalho é ofertado pelos consumidores e a tecnologia apresenta retornos constantes de escala, contudo, é incorporando, nesse modelo, o *trade-off* entre eficiência e equidade, conforme podemos observar:

As considerações sobre equidade, na teoria da tributação ótima, estão associadas a uma função de bem-estar social do governo, a qual depende da ponderação dada às preferências dos diversos agentes econômicos. Nesse caso, quanto maior o grau de preocupação do governo ou sociedade com os agentes mais pobres, menor a variação da demanda dos agentes ocasionada pelo imposto ótimo. A estrutura de tributação ótima resultante é aquela que pondera os objetivos almejavéis em qualquer sistema tributário: eficiência e equidade (Barbosa & Siqueira, 2001).

Diamond e Mirrlees (1971, I e II p. 61, apud BARBOSA & SIQUEIRA, 2001)¹⁰ apresentam a formulação matemática do modelo. Suponha que cada indivíduo tenha uma função utilidade individual h e H seja a quantidade total de agentes nessa economia, a receita do governo do indivíduo h é dada pela expressão abaixo:

$$V^h = V(q_1, \dots, q_n, w, I^h) \quad (2.9)$$

A arrecadação do governo dos H indivíduos é apresentada abaixo:

$$R = \sum_{i=1}^n \sum_{h=1}^H t_i x_i^h \quad (2.10)$$

¹⁰ Tal como realizada na formalização do modelo de Ramsey, aqui, empregar-se-á a formalização adotada por Barbosa & Siqueira (2001, p. 12-16).

A função bem-estar social é dado pela soma das utilidades indiretas dos H indivíduos da economia, também conhecida como função de bem-estar social Bergson-Samuelson¹¹ apresentada abaixo:

$$W = W(V^1(-), \dots, V^H(-)) \quad (2.11)$$

O problema de maximização é definido como:

$$\text{Max}_{(t_1, \dots, t_n)} W = W(V^1(\cdot), \dots, V^H(\cdot)) \quad (2.12)$$

Sujeita a:

$$\sum_{i=1}^n \sum_{h=1}^H t_i x_i^h = R \quad (2.13)$$

Decorrente do problema de maximização, a condição de primeira ordem é dada abaixo:

$$\sum_{h=1}^H \frac{\partial W}{\partial V^h} \frac{\partial V^h}{\partial q_k} + \lambda \left[\sum_{h=1}^H x_k^h + \sum_{i=1}^n \sum_{h=1}^H t_i \frac{\partial x_i^h}{\partial q_k} \right] = 0; k = 1, \dots, n \quad (2.14)$$

Tal como feito para o modelo de Ramsey, será utilizado a identidade de Roy, contudo, atenta-se para o modelo com H indivíduos:

$$\sum_{h=1}^H \frac{\partial W}{\partial V^h} \frac{\partial V^h}{\partial q_k} = - \sum_{h=1}^H \frac{\partial W}{\partial V^h} - \alpha^h x_k^h \quad (2.15)$$

Sendo que:

$$\beta^h = \frac{\partial W}{\partial V^h} \alpha^h \quad (2.16)$$

β^h é o parâmetro definido como a utilidade marginal social da renda do consumidor h e expressa o efeito de seu aumento de utilidade no bem-estar social ($\frac{\partial W}{\partial V^h}$) e na sua utilidade marginal da renda (α^h). Esse parâmetro pode também ser compreendido como sendo a importância desse indivíduo decorrente da visão da sociedade. A equação de Slutsky, tal como desenvolvida para o modelo de Ramsey, com H indivíduos na sociedade, é dada abaixo:

¹¹ O nome da função é decorrente das definições de uma função que incorpora a preferência social com relação às características das utilidades individuais desenvolvidas por Bergson (1938) e Samuelson (1977).

$$\frac{\partial x_i^h}{\partial q_k} = S_{ik}^h - x_k \frac{\partial x_i^h}{\partial I^h} \quad (2.17)$$

Utilizando de alguns métodos algébricos, substituindo (2.16) e (2.17) na equação (2.14), obtém-se:

$$\frac{\sum_{i=1}^n \sum_{h=1}^H t_i S_{ik}^h}{\sum_{h=1}^H x_k^h} = - \left\{ 1 \left[\frac{1}{\lambda} \frac{\sum_{h=1}^H \beta^h x_k^h}{\sum_{h=1}^H x_k^h} \frac{\sum_{h=1}^H \left[\sum_{i=1}^n t_i \frac{\partial x_i^h}{\partial I^h} \right] x_k^h}{\sum_{h=1}^H x_k^h} \right] \right\} \quad (2.18)$$

A equação (2.17) sugere que quanto maior o valor do parâmetro β^h , menor será a redução na demanda total do bem k , decorrente da variação da alíquota do imposto, isto é, a elasticidade da demanda em relação ao preço. Aqueles consumidores que são ditos com maior “importância” representam também uma maior utilidade marginal social da renda. O último termo da equação, por sua vez, nos dá a variação de receita tributária decorrente de uma variação na quantidade demandada do bem (x_i), com uma variação da renda do indivíduo h .

Ainda, uma variação de impostos sobre qualquer dos n bens da economia pode contribuir para que a redução da demanda por um bem k não seja salutar, este é um fator de eficiência associado ao modelo. Em contraposição, o elemento novo que surge na equação (2.18) quando comparado a equação (2.8), nos dá a dimensão da equidade no modelo, diferente do modelo de Ramsey que não a incorpora.

De acordo com Barbosa & Siqueira (2001, p. 16), o modelo de Mirrlees e Diamond é uma generalização do modelo desenvolvido por Ramsey, quando é atribuído aos indivíduos igual “importância”, isto é, não há diferença entre as utilidades social marginais líquidas entre os agentes da sociedade o modelo se transforma no modelo de Ramsey. Outra possibilidade para ocorrência dessa situação é quando os bens são consumidos de forma semelhante pelos agentes da sociedade, de forma que ricos e pobres consomem de forma proporcional os bens disponíveis no mercado.

A tributação ótima formaliza que as características mais importantes de diferenciação entre contribuintes são suas habilidades naturais, medidas pelo quociente intelectual, e que resultam em diferentes possibilidades de adquirir renda pelos indivíduos, portanto, segundo essa visão, a tributação das habilidades naturais seria um tributo progressivo. Contudo, há alguma dificuldade de obter a real medida que represente as habilidades naturais, tornando, desse modo, dificultoso para o fisco utilizá-la como medida.

A solução ideal seria o imposto tipo *lump sum*, contudo, essa forma se torna inviável devido a incapacidade do Estado verificar de forma acurada as características de cada indivíduo e mesmo se possível, tornar-se-ia demasiadamente custoso obter essa informação (LAGEMANN, 2004). Portanto, surge um *trade-off* entre diferentes objetivos a serem perseguidos, de

forma que para se conseguir uma maior eficiência econômica será necessário incorrer em menor equidade ou justiça fiscal.

Ainda segundo Lagemann (2004), com a impossibilidade de serem adotados critérios subjetivos, como é o caso das habilidades naturais, a solução do segundo melhor deve ser adotada, isto é, através da renda efetivamente auferida e o consumo é possível estimar com particular acurácia aproximações mais realistas a respeito da renda bruta e essa, por sua vez, é decorrente de diferentes níveis de qualificação do fator trabalho.

Como observado pela equação (2.6), a tributação provoca dois efeitos sobre os contribuintes, são eles: efeito-renda e efeito-substituição. O primeiro significa que uma parte do poder aquisitivo do indivíduo necessariamente será dele retirado através da tributação, esse efeito é visto como inevitável, uma vez que todos os tributos tem essa característica. Já o efeito-substituição é passível de ocorrência uma vez que o contribuinte tentará não incorrer em oneração, levando a aumento nos preços dos bens e afetando a alocação de recursos, porque a quantidade demanda de bens demandados cairá devido ao aumento do preço. A alteração do comportamento original para se eximir do pagamento de impostos é visto pelo contribuinte como uma carga desnecessária que deve ser evitada.

Gobetti (2018) afirma que há algum dissenso entre as premissas originárias da TTO e seu desenvolvimento atual, tanto economistas contemporâneos, como Piketty, como os percussores teóricos, como é o caso de Diamond, têm identificado algumas falhas e desenvolvem, ainda com base no arcabouço neoclássico, que a tributação ótima, adotados pressupostos mais realistas, pode seguir com o fito de alcançar uma maximização do bem-estar social, através de elementos progressivos e da tributação do capital. Ainda segundo Gobetti, a baixa tributação sobre as rendas do trabalho e do capital, contribui para a extraordinária concentração de renda que é observada no Brasil

Contudo, a implementação do receituário da TTO forneceu elementos, embora não possa ser considerado como responsável único para o aumento de desigualdade e concentração de renda, embora quando analisado as desigualdades sem levar em conta fronteiras nacionais, tenha diminuído em nível global, dentro dos países a desigualdade alcançou maiores níveis nas últimas décadas, reconhecido por Mirrlees et al. (2011):

Income and wealth are much less equally distributed across the population than they were 30 years ago. It is rarely understood quite how dramatic that change has been, nor how important it is for the formulation of public policy in general and tax policy in particular (Mirrlees *et al.*, 2011, p. 8).

Ainda segundo Mirrlees, deve ser levado em conta cautela na incorporação de suas descobertas às práticas tributárias:

Being aware that many of the arguments used to argue in favour of low marginal tax rates for the rich are, at best, premised on the odd assumption that any means of raising the national income is good, even if it diverts part of that income from poor to rich, I must confess that I had expected the rigorous analysis of income-taxation in the utilitarian manner to provide an argument for high tax rates. It has not done so. (...) I would also hesitate to apply the conclusions regarding individuals of high skill: for many of them, their work is, up to a point, quite attractive, and the supply of their labour may be rather inelastic (apart from the possibilities of migration) (Mirrlees, 1970 apud Gobetti (2018, p. 13).

2.3 ADOÇÃO DAS TEORIAS TRIBUTÁRIAS NOS EUA E BRASIL

No século XIX e início do século XX predominava a ideia de que a tributação se justificaria pelo fornecimento de bens e serviços proporcionados pelo Estado, sendo admitido nesse sistema, precipuamente, o princípio do benefício, isto é, aqueles que mais dependessem e se beneficiassem dos recursos gerados pelo poder público, primordialmente, portanto, os pobres, deveriam ser mais onerados através de maiores contribuições tributárias, enquanto restaria aos mais ricos cargas tributárias mais baixas, visto que a educação, segurança, saúde e outros bens e serviços seriam por eles adquiridos através da contratação de meios privados para isso (ZOCKUR, 2017).

Para entender como a estrutura tributária foi forjada nos moldes que se tem hoje, é necessário compreender a evolução do sistema tributário, para isso começo com o período pós-Proclamação da República (1889). O fato da economia brasileira se constituir, em grande medida, de atividades agrícolas, predominava durante o final do século XIX e início do século XX uma rígida separação entre impostos exclusivos da União e aqueles que beneficiavam os estados, de modo que a receita da União provinha quase que exclusivamente dos impostos incidentes sobre importações e exportações, contudo com a promulgação da nova Constituição Federal de 1934, o sistema tributário foi completamente modificado (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

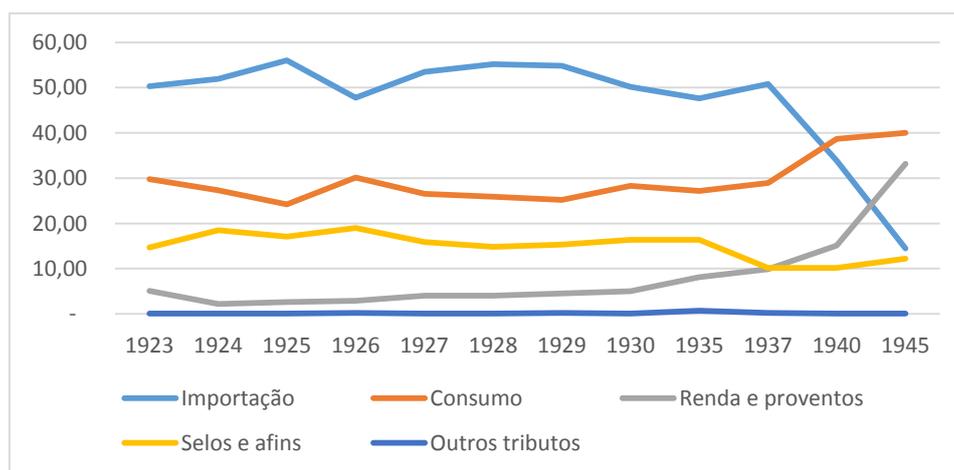
Dentre as alterações da CF/1934 efetuadas, destacam-se:

- i) a criação de impostos internos sobre os produtos, cuja competência passaria a ser de estados e municípios;
- ii) criação do Imposto sobre Vendas e Consignações;
- iii) limitação de cobrança de impostos de exportação a uma alíquota de 10% e
- iv) proibição da cobrança de impostos de exportação em transações interestaduais (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011; SOUZA, 2018).

Embora no início do século XX não houvesse imposto sobre renda, essa forma de tributação já era defendida desde fins do século retrasado pelo primeiro a ocupar o cargo de ministro da Fazenda durante o período republicano, Rui Barbosa. Para ele, a introdução de um imposto sobre a renda aumentaria a contribuição, aliviando a situação desfavorável das contas públicas no período, além de se efetivar como um importante mecanismo para combater as desigualdades. Contudo, foi somente em 1922, por força do artigo 31 da Lei nº 4.625, que ficou instituído o Imposto de Renda no Brasil (CHIEZA et al., 2018a). Alinhado com os países desenvolvidos que já praticavam uma tributação mais equitativa, as mudanças introduzidas na legislação tributária brasileira transformaram o sistema de impostos mais progressivo¹².

Portanto, em um período de pouco mais de duas décadas, a fonte de arrecadação do governo havia se alterado por completo. Pelo gráfico 1, pode-se perceber a redução da participação do imposto sobre importações na carga tributária, enquanto ocorre um aumento da importância do imposto sobre o consumo, que se torna principal fonte de receitas já em 1940 e, o imposto de renda, criado em 1922, se torna a segundo maior fonte de arrecadação.

Gráfico 1 - Composição da Carga Tributária de 1923 a 1945



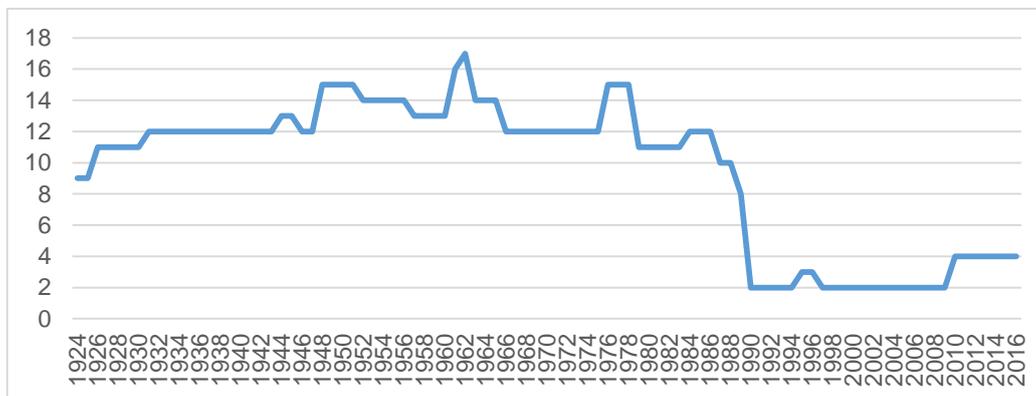
Fonte: Elaboração própria com base em Oliveira (2010).

Portanto, essas mudanças, além de introduzir um sistema tributário mais justo ao diminuir a participação relativa dos impostos indiretos, promoveram uma ampliação na capacidade de financiamento do Estado, modelo esse que perdurou durante grande parte do século XX, o IRPF chegou a alcançar uma alíquota marginal máxima de 65% no ano de 1964, que foi paulatinamente sendo reduzida nos governos seguintes (GOBETTI; ORAIR, 2016).

¹² A saber, considera-se que a estrutura tributária é progressiva quando o pagamento de tributos cresce mais que proporcionalmente ao aumento da renda dos indivíduos, um sistema tributário regressivo, ao contrário, surge quando essa relação é inversa (STIGLITZ, 2000).

Neste cenário, o IRPF chegou a alcançar uma alíquota marginal máxima de 65% no ano de 1964, que foi paulatinamente sendo reduzida nos governos seguintes, conforme demonstrado no Gráfico 2, refletindo a visão da teoria da tributação equitativa.

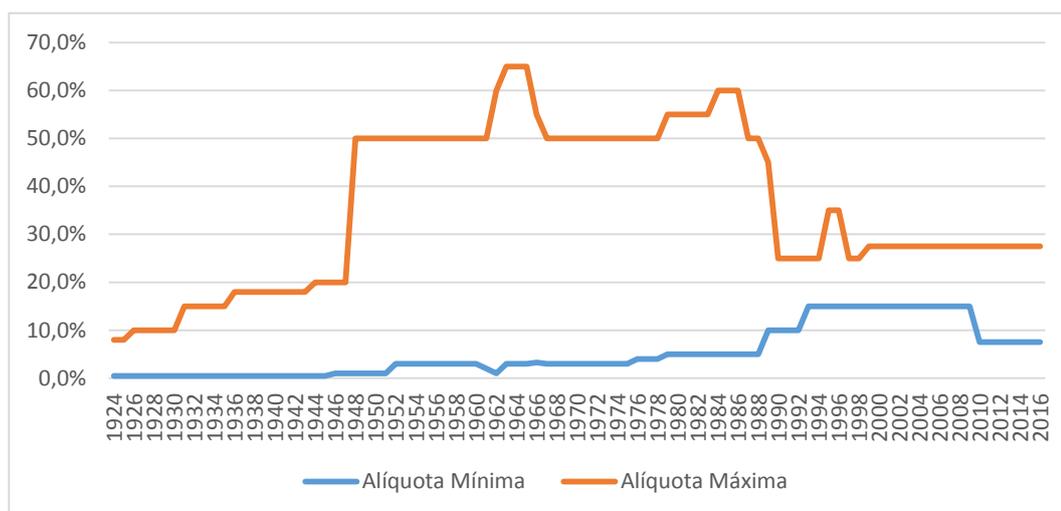
Figura 1: Número de alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil - exercícios de 1925 a 2016



Fonte: Milão (2017).

Todavia, a situação passou a se inverter durante as décadas de 1970 e 1980, um movimento de alguns países, liderados pelos EUA e Reino Unido, promoveram uma ampla diminuição de alíquotas marginais de cobrança do imposto de renda, redução das faixas incidentes do imposto e algumas outras muitas medidas que reduziram o papel redistributivo da tributação conferido ao Estado (GOBETTI; ORAIR, 2016; GOBETTI, 2017). No Brasil, observa-se esta mudança ao analisar o comportamento do IRPF demonstrado no Gráfico 3.

Figura 2: Alíquotas máximas e mínima do IRPF no Brasil – exercícios de 1924 a 2016



Fonte: Milão (2017).

Todavia, a situação passou a se inverter durante as décadas de 1970 e 1980, um movimento de alguns países, encabeçados por EUA e Reino Unido,

promoveu uma ampla diminuição de alíquotas marginais de cobrança do imposto de renda, redução das faixas incidentes do imposto e algumas outras muitas medidas que reduziram o papel redistributivo da tributação conferido ao Estado (GOBETTI; ORAIR, 2016; GOBETTI, 2017).

Em relação aos Estados Unidos, durante o governo de Ronald Reagan (1981-1989), conforme demonstrado na Tabela 1, foram adotadas paulatinamente medidas que reduziram a alíquota marginal máxima sobre o imposto de renda de 70% para 28%, além de reduzir de 16 para 4 faixas de renda tributáveis, alterações seguidas por muitos países em desenvolvimento, principalmente aqueles que tinham pertencido a URSS e países da América Latina, que acreditavam que uma maior liberdade econômica e uma política tributária menos restritiva poderia promover crescimento econômico mais intenso e duradouro¹³(MELLO FILHO, 2010;CHIEZA et al., 2018a).

Tabela 1: Evolução da tabela do IRPF durante a década de 1980 nos EUA

1981			1983			1989		
Taxa marginal de imposto %	Faixa mínima US\$	Faixa máxima US\$	Taxa marginal de imposto %	Faixa mínima US\$	Faixa máxima US\$	Taxa marginal de imposto %	Faixa mínima US\$	Faixa máxima US\$
0,0	0	2.300	0,0	0	2.300	15,0	0	24.850
14,0	2.300	4.400	11,0	2.300	4.400	28,0	24.850	-
16,0	4.400	6.500	13,0	4.400	6.500			
18,0	6.500	8.700	15,0	6.500	8.700			
22,0	8.700	11.800	18,0	8.700	11.800			
24,0	11.800	15.000	19,0	11.800	15.000			
26,0	15.000	18.200	21,0	15.000	18.200			
31,0	18.200	23.500	25,0	18.200	23.500			
36,0	23.500	28.800	29,0	23.500	28.800			
42,0	28.800	34.100	34,0	28.800	34.100			
46,0	34.100	44.700	37,0	34.100	44.700			
54,0	44.700	60.600	44,0	44.700	60.600			
59,0	60.600	81.800	48,0	60.600	81.800			
63,0	81.800	108.300	50,0	81.800	-			
68,0	108.300	161.300						
70,0	161.300	-						

Fonte: Elaboração própria com base em Tax Foundation (2013).

Na esteira desse movimento, o Brasil, em 1995, instituiu a lei nº 9.249 que continha dois mecanismos, presentes nos artigos 9º e 10º, que reduziria extraordinariamente o lucro tributável por meio do imposto de renda de pessoa física e jurídica.

¹³As mudanças foram adotadas no sentido de redução da progressividade tributária e de promoção de privatizações, seguindo recomendações do que viria a ficar conhecido como Consenso de Washington, termo cunhado por John Williamson.

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 (BRASIL,1995)..

O primeiro instituiu os Juros Sobre Capital Próprio (JSCP), despesa fictícia que permitiria que a empresa aplicasse a TJLP sobre seu capital próprio, de modo que pudesse fazer frente às empresas endividadas que abatem de seu imposto tributado o gasto com juros. Essa mudança levou com que o lucro que antes fosse tributado pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e incidisse a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) com alíquota de 34% passasse a incidir somente 15% quando pago aos acionistas.

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 (BRASIL,1995).

E, pelo artigo 10º, os dividendos distribuídos a acionistas, que antes eram submetidos a alíquotas de 15%, ficassem isentos do pagamento de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF).

Desse modo, é notável um movimento em direção a redução das bases da tributação progressiva desde fins da década de 1980, no Brasil, sendo aprofundado na década seguinte pela lei que extinguiu o imposto de renda sobre dividendos distribuídos a acionistas. Segundo Gobetti & Orair (2016), essas mudanças resultaram em aumento da distribuição de lucros e dividendos a acionistas, saltando de R\$ 149 bilhões, em 2007, para R\$ 287 bilhões em 2013, aumento de 41% superior ao crescimento registrado no produto durante o período.

Tornado claro como as alterações no âmbito doméstico estão subordinadas a uma dada visão teórica, no Capítulo 3, abordam-se as características históricas que resultaram na formação atual do Sistema Tributário Brasileiro (STB).

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

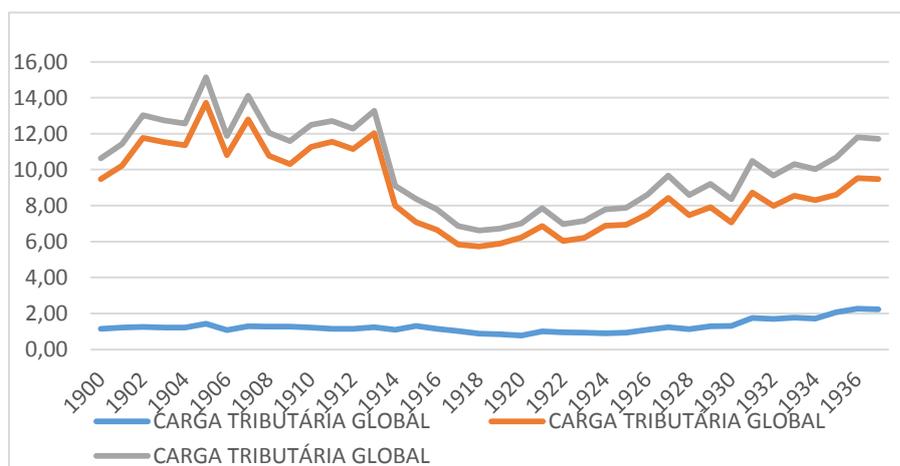
O objetivo deste Capítulo é apresentar uma análise histórica, não exaustiva, sobre o STB, demonstrando as alterações implementadas durante o século XX, com destaque para a tributação que incide sobre a renda, uma vez que o foco da pesquisa é o IRPF. Para alcançar este objetivo na Seção 3.1 aborda-se o STB em perspectiva histórica, desde o início do século XX até hoje; na Seção 3.2 abordam-se as características da tributação que incide sobre o Consumo e, na seção 3.3 apresenta-se um histórico do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil.

3.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO SOB PERSPECTIVA HISTÓRICA

Durante o início do século XX, o sistema tributário brasileiro baseava-se largamente em impostos incidentes sobre a atividade agrário-exportadora para seu financiamento, isto porque, por óbvio, esse era o setor mais importante durante o período. Com a gradual superação do um modelo agrário exportador, um sistema tributário mais complexo fazia cada vez mais necessário, em 1934, uma série de alterações na estrutura de impostos foi aprovado com a promulgação de uma nova Constituição.

Em 1922, foi instituído o Imposto de Renda, pela Lei nº 4.625, e já no mesmo ano foi criado o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM). Mais adiante, em 1929, devido à crise econômica mundial decorrente do *crash* da bolsa de valores de Nova Iorque em 1929, que teve grandes repercussões sobre a economia internacional e, em especial, a produção brasileira. Enquanto crescia a uma taxa de 11% em 1927/28, o crescimento, em 1929 foi de apenas 1,1% e nos dois anos posteriores, a economia apresentou taxas de retração de 2,1% e 3,3%, em 1930 e 1931, respectivamente (OLIVEIRA, 2010).

Ainda segundo Oliveira (2001), a crise de 1929 refletiu principalmente sobre as exportações brasileiras, levando a uma redução de 60% no valor das exportações em dólares de 1928 para 1932, impactando numa forte restrição externa devido a diminuição de recursos externos, explicando também a queda das importações, no mesmo período, de 75%. Portanto, as bases tributárias que eram responsáveis pela maior arrecadação se encontravam fragilizadas pela crise que se abateu sobre a economia brasileira, a saída foi o fortalecimento da arrecadação decorrente de impostos internos, fazendo com que a carga tributária média anual saltasse de 8,89% para 10,2%, de 1926-1930 a 1931-1935, respectivamente, conforme pode ser observado pelo gráfico abaixo.

Gráfico 2 - Carga tributária brasileira 1900-1937

Fonte: Elaboração própria com base em IBGE (2019).

A Constituição de 1934 promoveu um novo paradigma na tributação brasileira, a repartição dos recursos entre os entes, ficando sob domínio da União os impostos sobre importação, sobre renda, sobre consumo; os estados, por sua vez, seriam responsáveis pelo recolhimento dos impostos sobre vendas e consignações (IVC), que viria a se tornar o ICMS, a tributação sobre o consumo de combustíveis líquidos, exportações, este deveria contar com uma alíquota de 10% e sobre a propriedade rural, que ainda hoje permanece subutilizado e, por isso, apresenta historicamente uma reduzida importância arrecadatória. Os municípios seriam responsáveis pelo recolhimento do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e demais contribuições locais. Portanto, pela primeira vez, um sistema tributário que delimitava competências e responsabilidades entre os entes foi instituído (GIAMBIAGI & ALÉM, 2000; NETO & RÜCKERT, 1991).

Quadro 2: Competência tributária segundo a Constituição de 1934

União	Estados	Municípios
Impostos sobre:	Imposto sobre vendas e consignações;	Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- Importação;	Tributação sobre o consumo de combustíveis líquidos;	Outras contribuições locais.
- Renda;	Imposto sobre propriedade rural.	
- Consumo.		

Fonte: NETO & RÜCKERT (1991).

Permitiu-se a união e os Estados que criassem impostos autonomamente, contudo os impostos recolhidos deveriam ser repassados em 30% para a união e do total recolhido, 20% deveria ser revertido aos municípios de onde originasse a arrecadação. Metade dos impostos sobre

indústrias e profissões, de competência dos estados, deveria ser transferido aos municípios (VARSANO, 1996).

A Constituição de 1937 continuou com os mesmos objetivos tributários, promovendo somente uma alteração pouco significativa, algumas delas foram a retirada de competência dos estados sobre os impostos sobre as operações com combustíveis líquidos, que foi transferido para a responsabilidade federal e a retirada da competência dos municípios de tributar a renda das propriedades rurais (NETO & RÜCKERT, 1991; VARSANO, 1996).

A Constituição de 1946, a primeira após o longo regime autoritário de Getúlio Vargas, manteve, em grande parte, a estrutura tributária precedente, seu elemento mais importante introduzido foi a obrigatoriedade do repasse de 10% da receita obtida com o Imposto de Renda da união para municípios, exceto aqueles municípios de capitais. Ainda, a tributação sobre combustíveis gasosos e energia elétrica seria revertido em 60% para os estados, o Distrito Federal e municípios de acordo com sua população, área geográfica, produção e consumo. O direito a arrecadação dos municípios foi expandido com a adição de dois novos impostos: impostos sobre assuntos atinentes a sua economia, como o imposto do selo municipal e o imposto de indústrias e profissões que, apesar de já arrecadado pelos municípios, era de atribuição dos estados.

Pode-se notar, portanto, um contínuo esforço em direção a estabelecer uma divisão de competências e formação do potencial arrecadatório entre os diferentes entes federativos, permitindo com que o sistema tributário torna-se mais federalizado com o avançar do tempo. A constituição de 1946 estabeleceu objetivos que reforçassem as contas públicas dos municípios, que foi inviabilizado devido a transferência dos estados para os municípios nunca terem se efetivado.

Foi somente em 1961, com a emenda constitucional nº 5, que alterações sensíveis na legislação tributária foram realizadas, algumas dessas mudanças foram: elevação de 10% a 15% o repasse aos municípios da arrecadação do Imposto de Renda, 10% sobre o imposto de consumo também seria revertido aos municípios, o imposto de transmissão de propriedades entre pessoas físicas vivas e o Imposto Territorial Rural (ITR) foram transferidos da competência dos estados para os municípios. Contudo, em 1964, por meio da emenda nº 10, o ITR foi novamente transferido de competência, dessa vez ficaria a cargo da União, cabendo, no entanto, aos municípios sua arrecadação.

Segundo Oliveira (1981 apud Neto & Rückert, 1991), com o fito de elevar a arrecadação, diminuir o déficit público e proporcionar uma melhor situação financeira do Estado, tornando o Estado capaz de orientar e promover um processo de acumulação através das ações do setor público, em 1965, foi iniciada uma reforma de tributos significativa, sua estruturação foi concluída no ano seguinte com a criação do Código Tributário Nacional, pela Lei nº 5.172, entrando em vigor no ano de 1967. Para cumprir esses objetivos, a forma encontrada foi transferir os tributos, que antes eram de competência estadual ou municipal, à União.

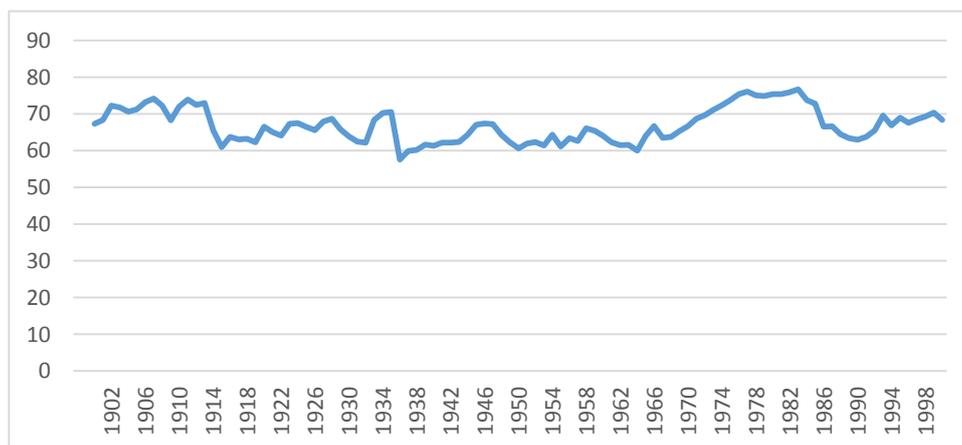
Isso ocorreu também como forma de conter a criação de impostos por parte de municípios e estados, de forma indiscriminada, que na prática, levava a três sistemas tributários efetivos, além da extinção do direito de criação de novos tributos por outros entes que não a União.

Foi por meio de nova legislação tributária que o conceito de “não-cumulatividade” sobre os impostos indiretos foi colocado em prática, criando o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), antes chamado de Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de responsabilidade dos estados e, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União.

Além da criação do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), que antes era denominado Imposto do Selo, e o Imposto sobre Transportes Rodoviários, os dois de nível federal, foi criado, como forma de compensação da perda de competência dos municípios nos tributos, o Fundo de Participação dos Estados, Municípios e Distrito Federal, com destinação pré-determinada e seus recursos resultariam de 10% da arrecadação líquida de incentivos e restituições do IR e IPI, cujo destino seria 10% às capitais.

Com a nova distribuição de competências tributárias, ficaria a cargo da União a responsabilidade por 13 impostos, enquanto estados e municípios seriam responsáveis, respectivamente, por cinco e quatro tributos. Pode-se notar uma elevação no grau da centralização tributária de competência federal através do gráfico abaixo, a partir de 1966 a medida cresce até chegar próximo até 76,6% em 1983.

Gráfico 3 - Grau de centralização fiscal entre 1902-1988



Fonte: Elaboração própria com base nos dados históricos do IBGE.

De acordo com Oliveira (2010), o IPI, ICM e IR tiveram alíquotas majoradas, no caso desse último, houve também a redução da faixa de isenção de 12 para dez salários mínimos desse último tributo, levando ao aumento do número de contribuintes do IRPF para aqueles que recebiam renda de única fonte e, já em 1969, aumentou ainda mais devido a diminuição da faixa de isenção para 2 salários mínimos.

No início da década de 1980, já havia algum consenso que a estrutura tributária desenvolvida em 1967 havia chegado ao seu limite, com uma maximização da centralização tributária sob responsabilidade da União. Com a Lei 1.940, de 1982, foi criado o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), que atualmente é denominado de Cofins (Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social), com o objetivo de fomentar recursos com caráter assistencial para habitação popular, saúde, educação e alimentação, tendo como origem 0,5% da receita bruta da venda de mercadorias e serviços, sobre rendas operacionais e rendas de instituições financeiras e receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras (BRASIL, 1982).

Em oposição ao centralismo que regeu o sistema tributário durante grande parte do século XX, a reforma tributária de 1988 tinha entre seus objetivos a descentralização, que foi alcançado quando, em 1990, o grau de centralização fiscal caiu para 62,97%, conforme observado pelo gráfico 2.

O aumento da transferência de receitas auferidas pelo IR e IPI para estados e municípios e a perda de competência da União sobre impostos únicos, como os incidentes sobre energia elétrica e combustíveis, e os especiais que seriam agregados no ICMS, cuja competência seria dos estados, nos fornece o grau de descentralização que se pretendia alcançar com o novo sistema tributário. Os municípios, de forma semelhante ao que ocorreu com os estados, foram beneficiados pela expansão da transferência do FPM e do Fundo de Compensação das Exportações de produtos manufaturados, além do ITBI, que passou a ser de competência municipal (OLIVEIRA, 2010, p. 40).

Ainda, de acordo com Oliveira (2010, p. 41), com a perda de receitas da União, em 1988, a carga tributária do governo federal chegou ao menor nível desde 1967, situação oposto que ocorreu com estados e mais fortemente com os municípios, que saltou 268%¹⁴ de 1985 para 1986 e se manteve elevada durante os próximos anos. Contudo, em 1991, decorrente da instabilidade gerada pela Guerra do Golfo, a receita devida aos impostos indiretos foi reduzida e a estratégia adotada pelo governo de priorizar as contribuições sociais em detrimento dos impostos tradicionais levou ao retorno de sua participação na distribuição de tributos.

As contribuições sociais, tornam-se, portanto, o principal instrumento de ajuste fiscal para a União, de modo que em períodos marcados pela queda na receita tributária, a alíquota dessas fontes de arrecadação do governo se tornam tanto maiores quanto suas necessidades de financiamento, como foi no caso da criação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em 1988, cuja alíquota foi definida em 8% para as empresas e 12% para o setor financeiro e no ano seguinte aumenta de 0,6% para 2% a alíquota do Finsocial.

O Plano Real, em 1994, perseguindo o objetivo de diminuir a inflação a níveis toleráveis, depois de seguidos planos fracassados, buscou fortalecer a âncora fiscal que pudesse viabilizar o plano de estabilização, criando alguns

¹⁴ Estatística realizada com base nos dados históricos de finanças públicas do IBGE.

impostos e elevando a alíquota de outros, visando ampliar o ajuste fiscal, conforme pode ser observado no Quadro 3.

Quadro 3: Alterações da legislação tributária na década de 1990

Ano	Medida	Objetivo
1994	Criação do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF); Aumento das alíquotas do IRPF ¹⁵ ; Criação do Fundo Social de Emergência ¹⁶ .	Ajuste fiscal provisório.
1995	Reforma do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e CSLL.	Correção de distorções e aumento da arrecadação.
1996	Criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira Prorrogação do FSE, rebatizado como Fundo de Estabilização Fiscal (FEF); Ressarcimento do PIS e Cofins aos exportadores e aprovação da Lei Kandir (EC 87/96).	Aumento das receitas para saúde. Reforço do ajuste fiscal. Aumento de competitividade externa.
1997	Aumento da alíquota do IOF de 6% para 15% nas operações de crédito; Aumento das alíquotas do IRPF, do IR sobre aplicações, do IPI sobre automóveis e do imposto de importação.	Reforço do ajuste e aumento da arrecadação.
1998	Aprovação da reforma administrativa e previdenciária.	Modernização e ajuste fiscal.

Fonte: Oliveira (2010) com adequações do autor.

3.2 A IMPORTÂNCIA DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O imposto sobre o consumo no Brasil é da classe dos tributos que mais importância tem na matriz tributária brasileira ao longo do tempo, essa relevância decorre do histórico do imposto sobre o consumo, o Brasil adotou tardiamente o imposto sobre a renda e sobre outras fontes de arrecadação, sendo esse o mecanismo capaz de assegurar algum grau de estabilidade fiscal na economia brasileira.

Conforme dados da Receita Federal (2018), a composição da tributação sobre bens e consumo em 2017 foi de 48,44%, por outro lado, somente 19,22% advem da tributação sobre a renda, conforme obtido na Tabela 3. Em contraposição, dados da OCDE relacionam que, em 2017, 33,6% da carga

¹⁵ A alíquota do IRPF de 10% passou para 15%, a de 25% tornou-se 26,6% e foi criada uma alíquota adicional de 35% que vigoraria em 1994/95.

¹⁶ O FSE foi criado como instrumento de desvinculação das receitas da União, permitindo que 20% das suas receitas fossem utilizadas para gastos da União antes de ser previsto as transferências para demais entes, ainda em vigor, é denominado como Desvinculação das Receitas da União (DRU).

tributária resulta da tributação sobre a renda, lucros e ganhos de capital e 32,7% dos impostos sobre bens e serviços.

Figura 3: Série Histórica – Comportamento da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total no Brasil 2008 a 2017 – em %

Cód.	Tipo de Base	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1000	Renda	20,46%	19,64%	18,22%	19,09%	17,94%	18,17%	18,09%	18,30%	20,01%	19,22%
2000	Folha de Salários	24,49%	26,54%	26,20%	25,80%	26,61%	25,94%	26,16%	26,09%	26,23%	26,12%
3000	Propriedade	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%
4000	Bens e Serviços	49,56%	48,26%	49,63%	49,15%	49,65%	50,26%	50,03%	49,40%	47,57%	48,44%
5000	Trans. Financeiras	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%
9000	Outros Tributos	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%
0000	Total	100,00%									

Fonte: Brasil (2018)

Os mais significativos impostos sobre o consumo são: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), são de competência, respectivamente, da União, dos estados e municípios.

Os impostos sobre o consumo são ditos regressivos, uma vez que não levam em conta a renda do contribuinte, portanto, pode-se ter em mente que aqueles com menores proventos direcionem mais da sua renda para o pagamento desses tributos, já que grande parte dos seus rendimentos são gastos com sua subsistência. A importância dada ao imposto sobre o consumo, que é a principal fonte de arrecadação do governo, onera a população mais pobre.

Como demonstrado pela Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2017-2018 (2019), há grande diferença entre o gastos alimentares em relação a renda entre diferentes níveis de rendimentos, quem recebia rendimentos de até R\$1.908,00 destinava 22,6% a gastos alimentares, entre aqueles que tinham renda superior a R\$23.850,00 esse percentual correspondia a 7,6%. Ademais, urge destacar que enquanto 92,6% das despesas totais dos indivíduos do primeiro grupo era com despesas de consumo, entre aqueles do segundo grupo, contudo, somente 66,3% das despesas totais foram remetidos às despesas com consumo.

Silveira et al. (2011) conduziram um estudo mediu o efeito da tributação sobre a cesta de consumo, utilizando-se de informações sobre o consumo familiar de alimentos das 11 maiores regiões metropolitanas do Brasil, buscaram estimar a carga tributária incidente sobre alimentos de uma “cesta básica” com referência à Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 1995-1996 do IBGE, além de calcular o impacto nos indicadores de desigualdade, como o índice de Gini e de Theil, com uma isenção tributária sobre esses

produtos. Tem-se que as cidades de Fortaleza e Brasília tiveram as maiores incidências conjuntas de ICMS e PIS/COFINS sobre os alimentos da referida cesta de consumo, o peso desses tributos nos gastos foi de 18,2% e 17,1%, respectivamente.

Foi observado que no caso de isenção tributária sobre os produtos da cesta básica, as famílias mais beneficiadas seriam as de até 2 salários mínimos, corroborando com a ideia de que os impostos sobre o consumo atingem proporcionalmente os mais pobres, os ganhos nessa faixa de renda também seriam maiores justamente nas cidades onde a incidência desses impostos indiretos é maior, como é o caso de Brasília, Belém e Brasília. Houve também considerável redução dos índices de desigualdade, em Belém o índice de Gini reduziu 0,591 para 0,586, enquanto que em Fortaleza essa redução foi de 1,1%, para efeitos de comparação, o Plano Real, de 1993-97 efetivou de 2,15% (SILVEIRA et al., 2011).

A diminuição na população indigente e pobre também pôde ser observada pelo estudo, esse efeito se mostrou mais sensível nas cidades do norte e nordeste, somente com a medida de isenção de impostos sobre produtos da cesta básica poderia se auferir uma redução de 29,5% da população indigente de Fortaleza e 36,1% em Belém.

Gassen, Daraújo e Paulino (2013) sugerem algumas medidas para transformar o imposto sobre o consumo, como a aplicação de alíquotas maiores para os estados de destino nas transações interestaduais, essa medida além de ajudar a combater a chamada “guerra fiscal”¹⁷, aliviaria as desigualdades regionais ao direcionar recursos para os estados menos desenvolvidos. Outro passo importante é a incorporação efetiva do princípio constitucional de transparência tributária, efetivado pela exclusão do conhecido cálculo do imposto por dentro, isto é, da cobrança da alíquota de imposto já calculada o imposto, como é o caso do ICMS.

Outra medida que surge da necessidade de simplificação da carga tributária sobre o consumo e permitir maior transparência é a unificação dos tributos sobre consumo em um único imposto de valor agregado, uma vez que há um amplo conjunto de leis tributárias entre diferentes entes federativos, o que levaria a maior transparência ao contribuinte e maior grau eficiência econômica, colocando o Brasil num contexto global de maior disciplina tributária.

A seletividade das alíquotas de imposto de consumo para bens que sejam considerados essenciais resultará também em maior respeito ao princípio da capacidade contributiva, de modo que bens da cesta de consumo considerados de primeira necessidade sofreriam menor taxaço e beneficiariam sensivelmente os indivíduos mais pobres ao reduzir seu ônus fiscal. A disposição tributária brasileira atual permite necessariamente somente o IPI seja seletivo, enquanto o ICMS pode ser seletivo e o ISS nada determina.

¹⁷ A guerra fiscal surge da disputa entre os entes federativos pela instalação de indústrias por meio de benefícios fiscais, levando a renúncia de grandes montantes de recursos.

3.3 ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

No final de 1922, depois de amplamente adotado em muitos países desenvolvidos ao redor do mundo¹⁸, por força do art. 31 da Lei nº.4.625, ficou instituído o imposto de renda, depois de um longo processo no século anterior, como tendo um dos seus principais defensores o primeiro a ocupar o cargo de ministro da fazenda do período republicano, Rui Barbosa, já considerava essencial a criação de um imposto que levasse em conta a renda dos indivíduos, visando promover uma tributação mais equitativa, ambicionando proporcionar menores níveis de desigualdade de renda e promover uma arrecadação que fizesse frente aos problemas fiscais do Estado brasileiro no final do século XIX.

Desde 1926, a dedução para dependentes é prevista na legislação de imposto de renda, à época eram considerados como dependentes: cônjuges, filhos menores ou inválidos, pais maiores de 60 anos, filhas ou irmãs solteiras ou vivas sem arrimo poderiam ser enquadrados como tal. Atualmente, vige a Lei nº 9.250 de 1995, que disciplina a respeito dos dependentes:

Art. 35. [...] poderão ser considerados como dependentes:

I - o cônjuge;II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal; VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador. (BRASIL, 1995)

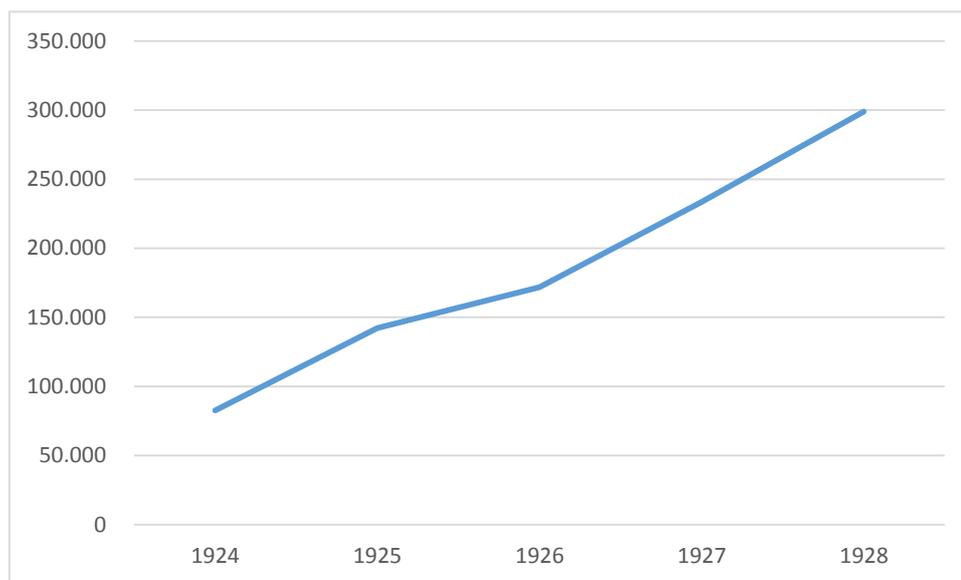
¹⁸Ainda no século XV, surgiram os primeiros movimentos para o que hoje é conhecido como imposto de renda, considerando-se que a riqueza seria relativa não só a renda, mas também do comércio e de formas de produção, dessa concepção surgiu o *catasto*, que transferia a tributação direta da propriedade para a renda. Contudo, esse imposto diferia dos modernos mecanismos de tributação da renda no mundo pois possuía uma única alíquota e portanto não havia qualquer possibilidade de progressividade na tributação.

Com o tempo, o *catasto*, de alíquota única passou a ser denominado *scala* por se tornar progressivo e adotar diferentes alíquotas, de modo que a *Decima Scalata* levava em conta a renda dos indivíduos, contudo, essa forma de tributação não foi mantida, uma vez que o ônus tributário passou para aqueles com maiores rendimentos, estes passaram a se sentir descontentes com a nova forma de arrecadação que ponderava mais a sua renda pra a receita pública.

Embora os críticos do novo tributo sobre a renda argumentassem em razão dos seus elevados custos administrativos, suas receitas sempre ultrapassaram os custos, em 1925, a relação entre receita e despesa era de 2,03%, em 1929, essa proporção cresceu para 5,8%, no entanto, esse percentual nunca chegou a marca dos dois dígitos (BRASIL, 2014).

A quantidade de declarantes do IRPF saltou de pouco mais de 82.000 pessoas para quase 300.000 em pouco mais de quatro anos, conforme pode se observar pelo Gráfico 3.

Gráfico 4 - Quantidade de declarantes do IRPF (1924-1928)



Fonte: Elaboração própria com base em Brasil, 2014.

Em 1930, com o governo de Getúlio Vargas, em decorrência de um fluxo massivo de emigrantes para a capital da República, Rio de Janeiro, e para a cidade que mais se desenvolvia durante o período, São Paulo, em decorrência disso o desemprego foi destacado um dos problemas a ser enfrentado, para elevar a oferta de empregos, foi instituído, em 1930, o Decreto nº 19.482, cujo artigo 5º instituiu que todos funcionários públicos da União sofreriam uma taxa emergencial sobre seus vencimentos, gratificações, salários e outros rendimentos decorrente do serviço público. Esse imposto seria descontado diretamente na folha de pagamento já no ano seguinte e teria 3 alíquotas de acordo com os vencimentos mensais, de 0,5%, 1% e 2%.

O imposto de renda, a partir de 1938, começa a ganhar maior importância e já em 1942, seu poder arrecadatório ultrapassa o imposto sobre importação e no ano seguinte se torna maior que o imposto sobre consumo.

Em 1948, por força da Lei nº 154, do ano anterior, as despesas médicas, tal como o pagamento comprovado a dentista e médicos pelo contribuinte de renda anual não superior a Cr\$120.000,00 e seus dependentes passava a ser

abatido de sua renda bruta, de modo a deduzi-lo do pagamento de imposto de renda. Embora essa medida tenha claramente um caráter regressivo e injusto, contribuindo para o aumento da desigualdade de renda no Brasil, visto que a maior parte dos cidadãos mais pobres tem despesas referentes a saúde pública relacionadas com gastos com medicamentos, gasto não deduzido pela legislação¹⁹, continua vigente²⁰.

Com o passar dos anos, a alíquota marginal máxima do IRPF foi sendo majorado paulatinamente, na primeira declaração esse percentual era de até 8%, em 1944, esse valor já era de 20%, após 4 anos com alíquota inalterada, em 1948 saltou para 50%, percentual que foi mantido até 1961, foi também durante os anos 1960 que o IRPF teve a maior quantidade de alíquotas, chegando a 17, conforme anteriormente observado pelo Gráfico 2 do capítulo 2.

Tal como ocorreu em 1930, em decorrência da necessidade de promover o financiamento público para adoção de políticas públicas para fomento de vagas de emprego com os recursos do IRPF, em 1951, em virtude da Lei n.º 1.474, durante os exercícios de 1952 a 1956, um valor adicional de 15% sobre o imposto a pagar, que incidiria sobre os contribuintes cujos rendimentos fosse maior que 8,3 salários mínimos e pessoa jurídica passou a vigorar, esses recursos seriam destinados em obras de infraestrutura, como aumento da capacidade de armazenamento, elevação do potencial de energia elétrica e desenvolvimento de indústria básica, para executar essas tarefas com a finalidade de levar desenvolvimento nacional, em 1952, foi criado o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), sob jurisdição do Ministério da Fazenda.

Esse empréstimo compulsório, que deveria ter fim em 1956, vigorou ainda no ano seguinte, foi somente em 1964, pelo art. 5 da Lei nº 4.506, que ficou revogada a cobrança de adicionais definidos pela lei anterior.

No ano de 1954, o imposto de renda atingiria uma nova etapa no sistema tributário brasileiro, ficava instituído o imposto de renda retido na fonte para aqueles que recebessem entre 1,74 s.m. a 4,16 s.m. mensais à época, aqueles que auferissem maiores rendimentos deveria ser apurado na declaração de rendimentos. O estado civil e a quantidade de filhos do contribuinte poderia também influenciar no seu imposto devido, de modo que os mais beneficiados eram os indivíduos casados com um filho ou viúvos com três filhos, enquanto os solteiros ou viúvos sem filhos seriam os mais onerados.

¹⁹ Embora despesas com assistência à saúde tenha sido similar entre aqueles que auferiram rendimentos mensais de até R\$ 1.908,00 e os que receberam mais de R\$ 23.850,00, respectivamente, 5,9% e 5,6%, para os indivíduos da primeira classe os medicamentos pesam 71,2% do dispêndio com saúde, já para a classe dos mais ricos essa despesa foi de somente 25%.

²⁰ A equipe técnica do governo de Jair Bolsonaro aponta que a extinção do imposto de renda sobre despesas médicas poderia resultar em redução de até 8% das alíquotas de todas as faixas de renda.

A dedução das despesas de instrução no imposto de renda foi mecanismo criado em 1958, embora o artigo que tratava disso tivesse sido vetado pelo Presidente da República, Juscelino Kubitschek, seu veto foi derrubado pelo Congresso Nacional, permitindo que os indivíduos com renda bruta de até Cr\$300.000,00 deduzissem de sua renda para efeitos de tributação, as despesas referentes a instrução. Contudo, foi somente no exercício de 1965, mediante a legislação do ano anterior, que estendia sua utilização a todos os contribuintes com renda bruta positiva, que os contribuintes que tivessem realizado despesas com instrução própria ou de dependentes²¹.

A reforma tributária de 1964 permitiu a reavaliação do imposto de renda, disso extingue-se a cobrança adicional de proteção à família de 1941, é extinto, ainda no mesmo ano, a imunidade do imposto de renda aos professores, jornalistas, autores e magistrados. A Lei nº 4.357, do mesmo ano, incentivava, por meio da redução de imposto de renda devido, os investimentos que o governo considerasse de interesse social ou econômico, como aquisição de títulos de dívida do governo federal, ações nominativas de letras hipotecárias ou de empresas de interesse para desenvolvimento econômico do Nordeste e da Amazônia.

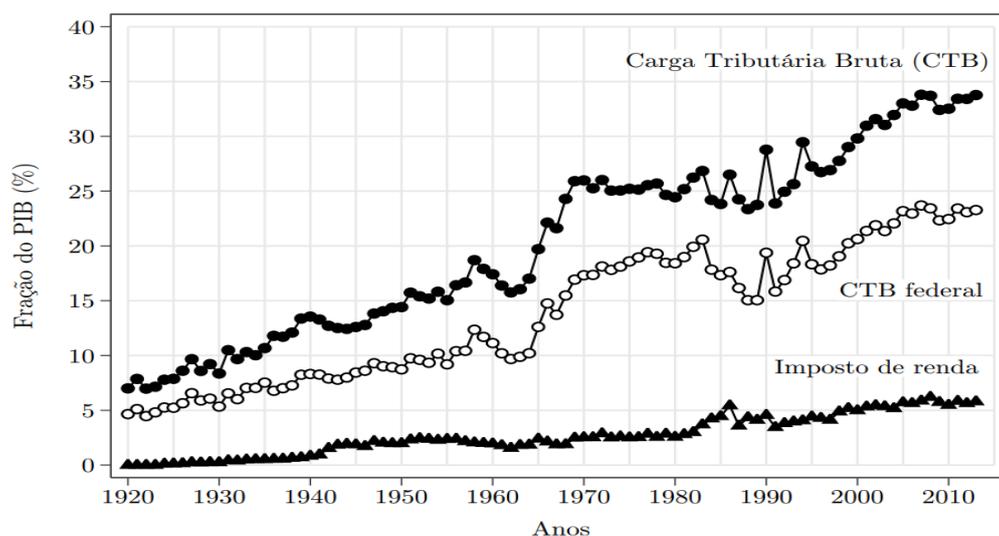
A legislação do imposto de renda esteve na vanguarda do processo de incentivo ecológico no mundo, quando em 1966, o valor empregado no reflorestamento poderia ser abatida na renda bruta das pessoas físicas, permitindo com que o valor gasto com despesas de reflorestamento das terras de sua posse ou que tivesse projeto autorizado pelo Ministério da Agricultura fosse abatido do cálculo do imposto de renda devido.

As reformas efetuadas no imposto sobre a renda tornaram este tributo a ferramenta de arrecadação do Estado brasileiro, já em 1943, o imposto de renda era a mais importante fonte arrecadatória, embora essa posição tenha sido alterada ora pelo imposto sobre o consumo ora pelo imposto sobre produtos industrializados²².

²¹ Pode-se notar, tal como é no caso da dedução das despesas médicas no imposto de renda, algum grau de regressividade nessa medida, visto que os indivíduos mais pobres utilizam tão somente a rede pública de educação, e portanto, esse abatimento serve somente como subsídio aos contribuintes mais ricos.

²² Em 2012, a receita do Imposto de Renda, isto é, sobre a pessoa física, jurídica e o retido na fonte, representou 6,03% do PIB, enquanto somente a arrecadação do ICMS foi de 7,46% (BRASIL, 2013).

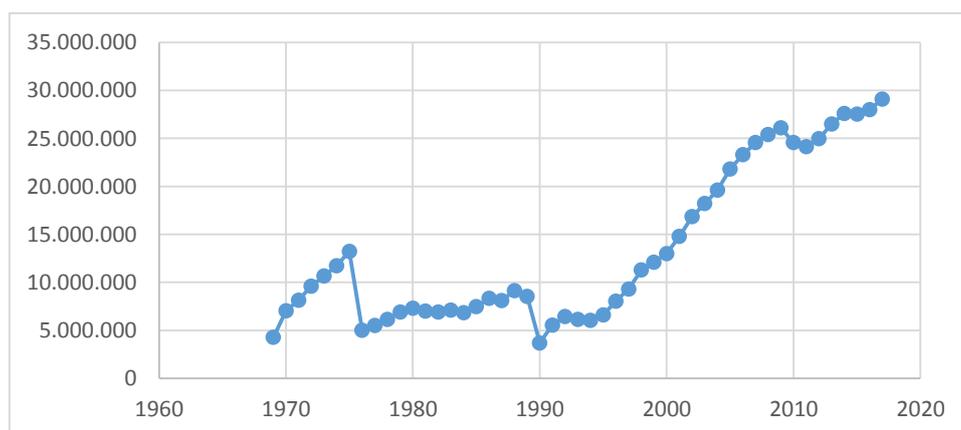
Figura 4: Carga tributária total e federal e arrecadação do imposto de renda em relação ao PIB – Brasil, 1920–2013 (%)



Fonte: Souza (2016)

A elevação da participação do imposto de renda na carga tributária brasileira, segundo Souza (2016), reflete tanto a majoração da alíquota marginal durante a década de 1940 até início de 1960, quanto o aumento no número de declarantes, aumentando extraordinariamente durante esse último período, sendo que entre 1968 e 1969 houve um salto de 632% no número de declarantes. O aumento do número de declarantes não foi sustentado nos anos seguintes, quando em 1976, esse número teve queda para 5 milhões, fato que se deve ao aumento do limite de obrigatoriedade muito acima da inflação registrada no período, voltando a subir ininterruptamente até alcançar 26 milhões em 2009, conforme observado pelo Gráfico 7.

Gráfico 5 - Número de declarantes do IRPF entre 1969-2017



Fonte: Elaboração própria com base em Brasil, 2014; Brasil, 2015; Brasil, 2016; Brasil, 2017 e Brasil, 2018.

Em 2015, a quantidade de declarantes foi de 27 milhões de pessoas, desses, 15.893.390 pessoas eram do sexo masculino e 11.618.690 eram do

sexo feminino, a faixa etária com mais declarantes foi a de 31 a 40 anos para os indivíduos de sexo masculino e de 41 a 50 para o feminino. A faixa de renda de até R\$ 22.499,13 anuais foi a que mais declarações foram obtidas e tiveram também as maiores isenções, 57% do total de isenções.

Ao observar a DIRPF de 2015, podemos perceber a desigualdade regional entre os estados mais prósperos da União, foram esses também os que apresentaram as maiores Renda Total Declarada e número de declarantes, desses, contudo a parcela de rendimentos isentos foi também a maior. São Paulo, o mais estado mais rico da federação, foi, paradoxalmente, o local com maior isenção de rendimentos, isso decorre da presença dos indivíduos mais ricos nos estados mais prósperos, e são exatamente os mais ricos que maior isenção tem.

Por fim, se tabela do IRPF de 1989, vigente logo após a promulgação da Carta Magna de 1988, não tivesse sido alterada sob influência da Teoria de Tributação Ótima, conforme abordado no Capítulo 2, o impacto que poderia se alcançar sobre a redução da desigualdade, medida sob o índice de Gini, demonstra-se no Capítulo 4.

4 A VIGÊNCIA DA TABELA DO IRPF DE 1989 E A REDUÇÃO DA DESIGULDADE: UMA SIMULAÇÃO PARA O BRASIL

O objetivo deste capítulo é verificar qual seria o impacto sobre a distribuição de renda, mensurada pelo coeficiente de Gini, caso a tabela progressiva do IRPF de 1988 estivesse vigente em 2015. O ano de 1989 será considerado para efeitos de comparação pois antecede ao movimento de abandono da progressividade no IRPF por meio da diminuição das faixas de rendimentos e suas alíquotas, portanto, desse modo. Na Seção 4.1, será abordado o impacto da tributação direta sobre a desigualdade com base nos estudos mais recentes do FMI e, por fim, na Seção 4.2, analisar-se-á o resultado da simulação e sua comparação com indicador de desigualdade do referido ano.

4.1 RESULTADO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA SOBRE A DESIGUALDADE

Segundo dados do ipeadata (2015), o coeficiente de Gini, no Brasil, em 2014 foi de 0,518, indicador de desigualdade menor somente que a Colômbia na América Latina²³. Alguma grau de desigualdade de renda é considerado normal para uma economia, visto que as desigualdades surgem do talento e produtividade dos diferentes indivíduos, como destacado por Berg e Ostry, 2011.

While some inequality is inevitable in a market-based economic system as a result of differences in talent, effort, and luck, excessive inequality could erode social cohesion, lead to political polarization, and ultimately lower economic growth (Berg and Ostry, 2011).

Além do crescimento econômico, que proporciona maior massa salarial e maiores rendimentos aos trabalhadores mais pobres, programas sociais implementados no Brasil durante o início do governo Lula, como o Programa Bolsa Família e o Benefício de Prestação Continuada ajudam a elevar a renda familiar de indivíduos que estão em situação de extrema pobreza, por meio das condicionalidades do programa, como a frequência dos jovens em idade escolar, acompanhamento de pré-natal de gestantes e outras exigências do programa social, permitindo com que esse gasto tenha efeito multiplicador na renda domiciliar ao proporcionar às famílias mais pobres acesso ao mercado de consumo²⁴.

A tributação, por sua vez, também tem papel fundamental na distribuição de renda, de modo que impostos diretos interferem positivamente na

²³ Segundo estudo do FMI, a desigualdade de oportunidade pode interferir no crescimento econômico ao desincentivar que indivíduos mais pobres a realizar maiores investimentos em capital humano devido suas baixas rendas.

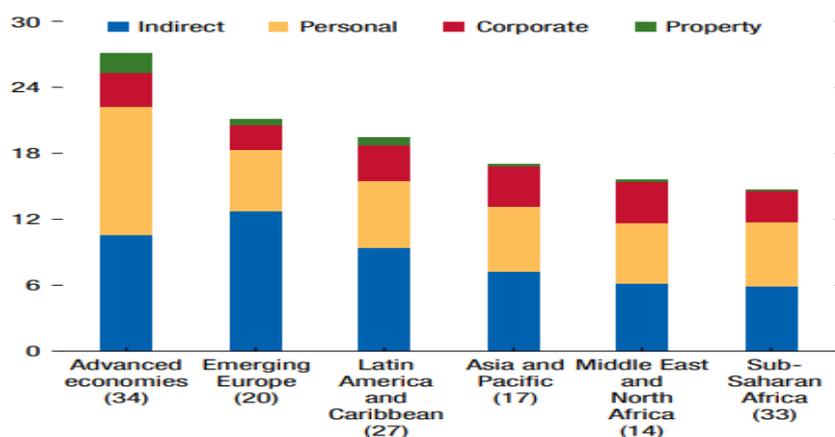
²⁴ Segundo Denes et al. (2016), tanto o Programa Bolsa Família quanto o BPC, permitem com que aumentos marginais de R\$1 no repasse per capita elevem em R\$4 e R\$7 no produto, contudo, embora o PBF corrobore no sentido de aumentar a renda domiciliar, da redução da pobreza e da desigualdade, o BPC age no sentido oposto, ampliando a desigualdade.

distribuição de renda ao torna-la mais homogênea, isso porque os impostos diretos tem a possibilidade de observar a renda dos contribuintes ao tributar segundo suas capacidades contributivas.

Ainda segundo o FMI, as desigualdades de renda podem ser amenizadas quando adotado algum grau de progressividade tributária e políticas de gasto público em educação e saúde objetivando alcançar maior estoque em educação e saúde da população. Nas economias avançadas, a taxa direta e transferências, quando adotadas conjuntamente podem ser responsáveis pela redução de um terço na desigualdade de renda, medido pelo coeficiente de Gini.

A figura abaixo representa a diferença do peso para os diferentes tributos entre as economias avançadas e os países da América Latina e Caribe, enquanto os primeiros, apesar de grande participação dos tributos indiretos na composição tributária, a maior parte da receita advém de tributos sobre a renda, o que difere do segundo que emprega proporcionalmente mais tributos indiretos e menos impostos sobre a propriedade em sua carga tributária.

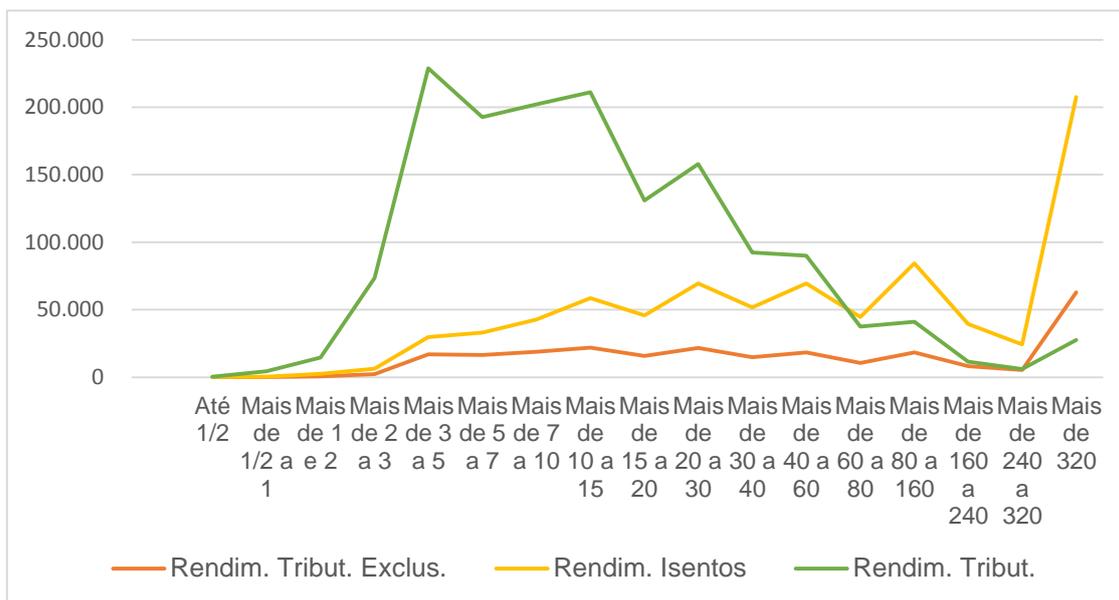
Figura 5: Composição da carga tributária por região



Fonte: Fiscal Monitor (2017).

Pelo relatório dos Grandes Números da Declaração de Imposto de Renda de Pessoas Físicas (DIRPF) do ano-calendário de 2015, pode-se notar que as faixas de renda de 3 a 5 s.m. mensais foram as mais tributadas, seguida pela de 10 a 15 s.m., enquanto as de mais de 320 s.m., isto é, aqueles que obtiveram os maiores rendimentos, foram também as que maiores rendimentos isentos teve e seus rendimentos tributados equivalem a tributação daqueles que estavam na faixa de renda entre 1 e 2 s.m.

Gráfico 6 - Rendimentos isentos, tributados e tributados exclusivamente da fonte no ano de 2015

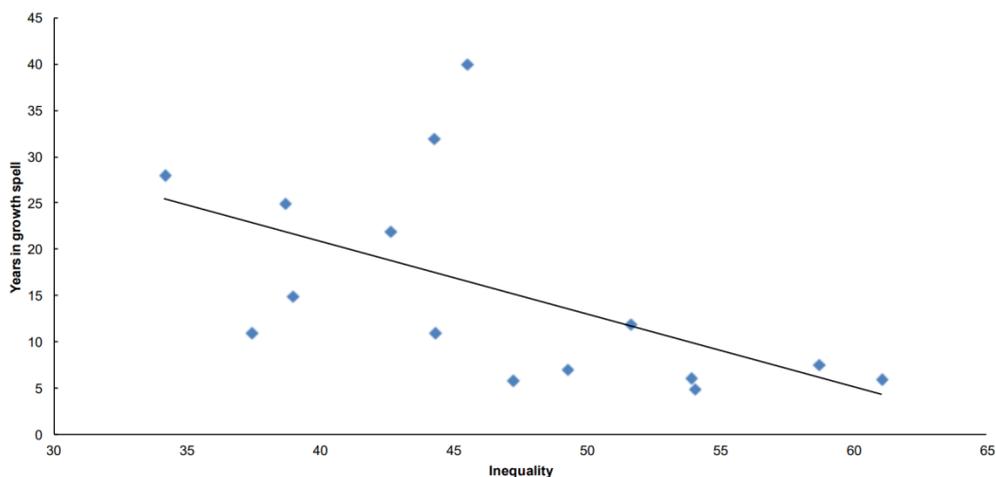


Fonte: Secretaria da Receita Federal/Grandes Números da DIRPF 2015.

A importância da equidade na tributação não reside somente na busca de uma maior distribuição de renda como fim em si mesmo, autores como Bénabou (1996) e Berg e Ostry (2011) alertam que uma melhor distribuição de renda pode resultar em períodos de maior expansão econômica. O primeiro autor cita o caso da Coreia do Sul e das Filipinas nos anos 1960, embora o segundo país tenha tido uma maior participação dos produtos manufaturados no seu produto durante o referido ano, características como população, PIB e urbanização durante o período nos dois países eram similares, contudo os menores índices de desigualdade da Coreia levaram com que nos 25 anos subsequentes o país tomasse a dianteira do desenvolvimento, apresentando crescimento de 6% ao ano enquanto Filipinas crescia somente a 2%.

Ainda segundo Berg e Ostry (2011), a desigualdade de renda pode influenciar na duração do crescimento econômico, para um conjunto de países analisados foi possível verificar que com o aumento do coeficiente de Gini, isto é, quanto mais a desigualdade de renda em uma economia, menores são os anos esperados de crescimento, devido a problemas relacionados a imperfeições no mercado de crédito, instabilidade política e a política econômica, como observado pela Figura 3.

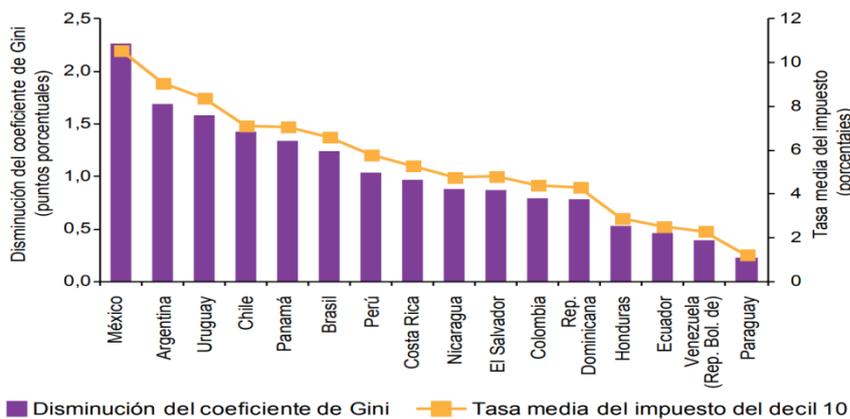
Figura 6: Duração do crescimento econômico e desigualdade



Fonte: Berg e Ostry (2011)

Segundo estudo da Comissão Econômica para América Latina (2015), apesar das taxas marginal do IRPF se situarem entre 25% e 40%, as taxas efetivas pagas pelo decil superior de renda, isto é, os 10% mais ricos, são ainda muito baixas devido à elisão, as deduções e ao tratamento da renda de capital. Para uma amostra de países selecionados da América Latina, o IRPF leva a maior redução do índice de Gini no México, seguido pela Argentina, Uruguai, Chile, Panamá e Brasil, esse último proporciona algo próximo a 1,5 p.p.

Figura 7: Taxa média do IRPF do decil 10 e redistribuição de renda no ano de 2011



Fonte: CEPAL (2015).

4.2 SIMULAÇÃO DOS EFEITOS SOBRE O ÍNDICE DE GINI COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DE 1989

METODOLOGIA

A simulação seguida aqui leva em conta os Grandes Números da Declaração de Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas de 2015, realizado pela Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2016) e o trabalho realizado por Costa (2019) sobre a arrecadação e desigualdade proposto no conjunto de medidas recomendadas pela Reforma Tributária Solidária (CHIEZA et al., 2018b), que procurou verificar o impacto sobre a arrecadação e sobre a distribuição de renda das simulações de desoneração das menores faixas de renda.

Desse modo, considerou-se para cada faixa de renda mensal, a renda média dos declarantes de sua faixa de acordo com a DIRPF 2015, as deduções para fins de apuração do imposto são considerados para obter a renda líquida tributável, para isso aplica-se a renda média deduzido dos gastos dedutíveis.

Tabela 2: Faixas de rendas ao ano para o IRPF de 1989

Classe de renda	Faixa mínima (CZ\$)	Faixa máxima (CZ\$)	Alíquota (%)
1	0	100000	0
2	100001	205000	10
3	205001	315000	15
4	315001	440000	20
5	440001	580000	25
6	580001	770000	30
7	770001	1170000	35
8	1170001	1650000	40
9	1650000	-	45

Fonte: BRASIL (1988)

Para encontrar a tabela progressiva do IRPF de 1989, conforme Tabela 3, levou-se em conta as faixas tributáveis segundo quantidade de salários mínimos de 1989 em valores constantes de 2015. Mais, o produto do imposto devido para cada declarante da faixa de renda e a quantidade de declarantes desta faixa nos fornece o imposto devido total.

Tabela 3: Simulação de faixas de renda e alíquotas para o ano de 2015

Faixa de Salário Mín. Mensal	Lim. Inferior Salário Mín. (R\$)	Lim. Superior Salário Mín. (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir (R\$)
Até 2	0	18.912	0	R\$0,00
Mais de 2 a 3	18.912	28.368	10	1.891,20
Mais de 3 a 4	28.368	37.824	15	3.309,60
Mais de 4 a 5	37.824	47.280	20	5.200,80
Mais de 5 a 7	47.280	66.192	25	7.564,80
Mais de 7 a 10	66.192	94.560	30	10.874,40
Mais de 10 a 15	94.560	141.840	35	15.602,40
Mais de 15 a 20	141.840	189.120	40	22.694,40
Mais de 20	189.120	-	45	32.150,40

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2016).

Para calcular o índice de Gini, foi encontrada a área do triângulo superior e a área do quadrado inferior. A área do triângulo superior é dado pela multiplicação do somatório da parcela da renda total de cada faixa de renda e da parcela dos declarantes que pertencem a esta faixa, o resultado é dividido por 2, conforme Anexos.

A área do quadrado inferior, por sua vez, é a parcela dos declarantes da faixa de renda i multiplicado pela renda total acumulada até a faixa imediatamente anterior ($i-1$). Com as duas áreas, calcula-se a área total sob a curva, dado pela soma da área do quadrado e do triângulo. Por fim, o índice de Gini é um, caso de extrema igualdade de renda, subtraído pela multiplicação de duas vezes a área total sob a curva.

O índice de Gini²⁵ tomado como referência antes da simulação é fornecido pela distribuição de rendas entre faixas e tem o valor de 0,64, valor muito mais alto daquele fornecido pelo ipeadata de 0,58, essa diferença surge pela distribuição de renda na sociedade brasileira e pela distribuição de rendimentos entre as faixas pela DIRPF, que é subconjunto do primeiro. Para a simulação, considera-se que a distribuição de renda dos declarantes é igualitária, isto é, dentro da mesma faixa de renda, há uma única renda representativa para todos os indivíduos.

Considerou-se também duas situações:

- i) a primeira, que não leva em conta a destinação total dos recursos obtidos entre os declarantes;
- ii) a segunda, com repartição de recursos, isto é, o total arrecadado pelo Governo através do IRPF é redistribuído igualmente entre as faixas de

²⁵ O índice de Gini é um instrumento capaz de medir o grau de concentração de renda ao observar a diferença entre os indivíduos mais ricos e os mais pobres dentro de uma economia, sendo que valores mais próximos do 1 representam uma situação de extrema desigualdade, enquanto valores mais próximos a zero representam distribuição de renda mais homogênea na sociedade.

renda, levando-se em conta a quantidade de declarantes por faixa de renda, de modo que a renda pós-tributação de cada faixa de renda será os rendimentos totais somado à repartição da arrecadação deduzido o imposto devido.

A tabela do IRPF para o ano-calendário de 2015, observada no Tabela 4, observa-se que havia 4 alíquotas, sendo que a faixa isenta de rendimentos é de R\$1.903,98 mensais, a partir disso a rendas superiores a esse limite serão tributadas marginalmente pelo que a excederem.

Tabela 4: Faixas de renda e alíquotas do IRPF para o exercício de 2015

Faixas por renda anual	Alíquota marginal	Parcela a deduzir
	(%)	
Até R\$ 22.847,76	0	-
De R\$ 22.847,77 até R\$ 33.919,80	7,5	R\$ 1.713,60
De R\$ 33.919,81 até R\$45.012,72	15	R\$ 4.257,60
De R\$ 45.012,73 até R\$ 55.976,16	22,5	R\$ 7.633,56
Mais de R\$ 55.976,17	27,5	R\$ 10.432,32

Fonte: BRASIL (2015).

RESULTADOS

Pelo efeito da tributação sobre a renda dos indivíduos, encontrou-se que a arrecadação do IRPF pelo regime atual foi de R\$ 179 bilhões, isto equivale a 3,06% do PIB no referido ano e 9,33% da carga tributária. Considerando somente o índice de Gini para as desigualdades decorrentes da tributação pela tabela de 2015 do IRPF, calcula-se que o índice de Gini proporciona uma distribuição de 0,64, conforme Anexos.

Caso a tabela progressiva do IRPF de 1989 fosse adotada no ano de 2015, o limite de isenção iria até 2 s.m. mensais e os que recebem rendimentos iguais ou superiores a 20 s.m. seriam tributados com um alíquota marginal de 45%, como pode ser observado no Quadro 4.

Para nova tabela do IRPF para o ano de 2015 sem repartição entre as faixas de rendimentos, além de um aumento de arrecadação em R\$ 451 bilhões, o índice de Gini cai para 0,52, isto é, uma redução 12 pontos percentuais. Com a arrecadação simulada, o IRPF se tornará 10% do PIB de 2015 e 30,89% da carga tributária brasileira, ante 9,33% daquela efetivamente observada.

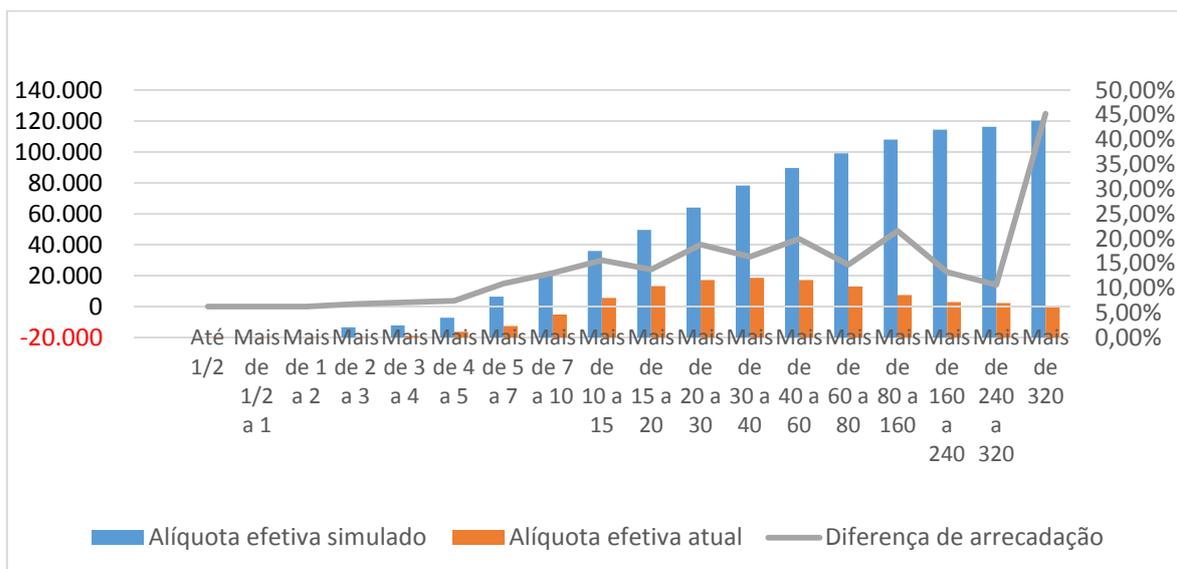
Tabela 5: Estatísticas da simulação com a tabela do IRPF de 1989

Faixa de Salário Mín. Mensal	Alíquota marginal (%)	Alíquota efetiva simulada (%)	Alíquota efetiva atual (%)	Diferença Arrecadação (em milhões de R\$)
Até 1/2	0	0,00	0,01	-0
Mais de 1/2 a 1	0	0,00	0,00	-0
Mais de 1 a 2	0	0,00	0,00	-1
Mais de 2 a 3	10	2,04	0,00	1.671
Mais de 3 a 4	15	2,45	0,33	2.747
Mais de 4 a 5	20	4,02	1,16	3.682
Mais de 5 a 7	25	8,23	2,30	14.787
Mais de 7 a 10	30	12,46	4,65	21.618
Mais de 10 a 15	35	17,51	7,97	29.994
Mais de 15 a 20	40	21,71	10,35	23.963
Mais de 20 a 30	45	26,28	11,61	40.036
Mais de 30 a 40	45	30,72	12,07	32.257
Mais de 40 a 60	45	34,25	11,60	43.708
Mais de 60 a 80	45	37,21	10,32	27.017
Mais de 80 a 160	45	40,01	8,57	49.017
Mais de 160 a 240	45	41,97	7,16	22.351
Mais de 240 a 320	45	42,61	6,93	13.966
Mais de 320	45	43,83	6,36	124.801
Total				451.614

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2016).

No caso da repartição dos recursos do IRPF igualmente entre as faixas de renda, proporcionaria uma queda de 24 p.p. no índice de Gini, nota-se, portanto, que a incorporação de rendas que anteriormente era submetidas a alíquotas de 27,5% passassem a ser tributadas pela alíquota máxima de 45%, resultaria em maior contribuição da faixa de renda com mais de 320 s.m., conforme o Gráfico 9.

As faixas de renda de menores que 2 s.m. sofreriam desonerações, corroborando para um tratamento mais igual e promovendo uma maior justiça fiscal caso a tabela do IRPF de 1989 estivesse em vigor em 2015.

Gráfico 7 - Simulação com alíquotas efetivas e a diferença de arrecadação

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2016).

Assim, os dados demonstram que as alterações na tabela do IRPF desde o final dos anos 1980 e também durante nos anos 1990, foram no sentido de não levar em conta o princípio de justiça fiscal, ou seja, de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte, conforme preconiza a Teoria de Tributação Equitativa. Seguindo em sentido contrário, o Brasil, aderiu a visão da Teoria de Tributação Ótima, ancorada no Consenso de Washington e assim, redundou num tributo que, apesar de direto, como é o IRPF, e ter alíquotas marginais progressivas, tornou-se regressivo por beneficiar as mais altas classes de renda e onerar as mais pobres, contribuindo para aumentar a desigualdade do Brasil, medida pelo Índice de Gini.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa procurou demonstrar através de elementos históricos, exercícios de simulações e comparações entre os países como a estrutura tributária no Brasil mantém-se distante de promover uma distribuição de renda mais justa e equitativa.

A estrutura tributária que durante parte do século XX foi moldada pelo princípio da capacidade contributiva, recomendada pela Teoria da Tributação Equitativa, cujo percurso foi Neumark, passou a se basear na Teoria da Tributação Ótima (TTO). Nesta direção, o Brasil, a partir de fins da década de 1980, procurou reduzir as alíquotas marginais e ampliar as isenções para as faixas de renda mais altas, ainda, a Lei 9.249/1995 permitiu que as rendas advindas de lucros e dividendos distribuídos a acionistas fossem isentado do pagamento do IRPF, seguindo em direção oposta aos princípios constitucionais de equidade na tributação.

O objetivo desta pesquisa era identificar qual o impacto sobre a arrecadação e o índice de Gini, caso a tabela do IRPF de 1989 estivesse em vigor em 2015. Para fazer esta simulação, conforme metodologia descrita no Capítulo 4, observou-se que, como assumido nas hipóteses do trabalho, com uma tabela progressiva do IRPF com 9 faixas de incidência, a distribuição de renda no Brasil seria otimizada caso a tabela progressiva do IRPF do ano de 1989 estivesse vigente em 2015, levando a queda de 24 p.p. do índice de Gini com a situação de repartição dos recursos e de 12 p.p. no caso de não haver repartição. A diferença de arrecadação seria de mais R\$ 593 bilhões de receita, desse valor, os indivíduos que pertencem a classe de renda de mais de 320 s.m. seriam as que mais contribuiriam, com uma alíquota efetiva de 43,83%, tornando, desse modo, a estrutura tributária mais justa quando analisado a capacidade contributiva.

Além da necessidade de uma nova tabela de IRPF, que amplie o número de faixas de renda, incorporando as faixas mais altas de renda à alíquotas mais amplas, que hoje é de 27,5%. A redução que poderia ser obtida com índice de Gini, por exemplo, poderia ser compensada com a redução de outros tributos indiretos, como os que incidem sobre o consumo e penalizam os indivíduos mais pobres.

Urge ressaltar a importância do retorno da cobrança progressiva sobre lucros e dividendos, segundo dados da DIRPF DE 2015, do total de deduções, R\$ 258 bilhões de reais, o equivalente a 31,96% dos rendimentos isentos e não tributáveis foram de rendas decorrente de lucros e dividendos recebidos pelo titular ou dependentes. Ainda segundo estudo de Fernandes *et al.* (2019), a medida elevaria a arrecadação entre R\$ 22 bilhões e R\$ 39 bilhões, ainda ajudaria a amenizar a desigualdade de renda ao destinar esses recursos adicionais para área da saúde pública, resultando em queda de 1,5% no índice de Gini, por exemplo, ou poderia ser compensado com a redução de outros tributos, como os que incidem sobre o consumo.

Portanto, procurou-se identificar, mais do que os efeitos sobre a justiça decorrente da desigualdade, o efeito prejudicial ao crescimento econômico com uma distribuição de renda menos equitativa, inviabilizando períodos de mais longo crescimento, conforme trabalhos do Fiscal monitor (2011) e Bénabou (1996).

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Ana Luiza NEVES DE Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Rio de Janeiro: Ipea, 2001. (Texto para Discussão, n. 811).

BÉNABOU, R. Inequality and growth. NBER Macroeconomics Annual 1996, Cambridge, v. 11, p 11-73, 1996.

BERG, A.; OSTRY, J.D. Inequality and unsustainable growth: Two sides of the same coin? IMF Staff Discussion Note 11/08 (Washington: International Monetary Fund). April 8, 2011. Disponível em: < <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2011/sdn1108.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2019.

BRASIL. Cristóvão Barcelos da Nóbrega. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **História do Imposto de Renda no Brasil: Um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014. 395 p. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Decreto-lei nº 2.419, de 10 de março de 1988. Brasília, Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2419.htm>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Lei nº 9250, de 26 de dezembro de 1995. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm>. Acesso em: 16 out. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015: Análise por Tributo e Bases de Incidência**. Brasília, 2016. Disponível em:<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO. (Org.). **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. 2015. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#tabelas-de-incid-ncia-mensal>>. Acesso em: 10 nov. 2019.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Ministério da Economia (Org.). **Pesquisa de Orçamento Familiares (POF) 2017-2018: Primeiros resultados**. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101670.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Claudemir Rodrigues Malaquias. Receita Federal (Comp.). **Carga tributária no Brasil 2017: Análise por tributos e base de incidência**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018.

CEPAL. Panorama Fiscal de America Latina y el Caribe – Dilemas y espacios de políticas. Santiago de Chile: Comisión económica para la América Latina y el Caribe (Cepal), 2015. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37747/S1500053_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 08 de nov. 2019.

CHIEZA, Rosa Ângela et al. Tributação sobre renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. In: SANTOS, Dão Real Pereira dos et al. **A Reforma Tributária Necessária: Diagnósticos e Premissas**. São Paulo: Anfip, 2018a. Cap. 1. p. 245-281. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

_____. **A reforma tributária necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**. Brasília: Anfip, 2018b. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE_REV_1.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2019.

COSTA, Vitor Chagas (Org.). Imposto sobre a renda da pessoa física: Por que os pobres pagam mais que os ricos?. **Instituto Justiça Fiscal**, Porto Alegre, v. 1, n. 1, p.7-50, jul. 2019.

DENES, Guilherme; KOMATSU, Bruno Kawaoka; MENEZES FILHO, Naercio. Uma Avaliação dos Impactos Macroeconômicos e Sociais de Programas de Transferência de Renda nos Municípios Brasileiros. **Revista Brasileira de Economia**, [s.l.], v. 72, n. 3, p.292-312, jul. 2018. GN1 Genesis Network. <http://dx.doi.org/10.5935/0034-7140.20180014>. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbe/v72n3/0034-7140-rbe-72-03-0292.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2019.

DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A.. Optimal taxation and public production I: Production efficiency. **The American Economic Review**, Pittsburgh, v. 1, n. 61, p.8-27, mar. 1971.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil**. Brasília: Ipea, 2019. (Texto para Discussão, n. 2449).

FISCAL MONITOR. **TACKLING INEQUALITY**. Washington Dc: International Monetary Fund, out. 2017. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>>. Acesso em: 26 out. 2019.

GASSEN, Valcir; D'ARAÓJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, [s.l.], v. 34, n. 66, p.213-234, 23 jul. 2013.

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).
<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. O sistema tributário brasileiro. In: GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000. Cap. 10. p. 245-266.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Brasília: Ipea, 2016. (Texto para Discussão, n. 2190).

_____. **Tributação do capital no Brasil e no mundo**. Brasília: Ipea, 2018. (Texto para Discussão, n. 2380).

_____. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer?. In: AFONSO, José Roberto; LUKIR, Melina Rocha; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 705-744. Disponível em: <<https://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/193127>>. Acesso em: 23 abr. 2019.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação equitativa. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 22, n. 1, p.288-306, 2001. Disponível em: <<https://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/1996/2377>>. Acesso em: 05 maio 2019.

_____. Tributação ótima. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p.403-426, out. 2004. Disponível em: <<https://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/2064/2446>>. Acesso em: 05 maio 2019.

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).

MILÃO, Joana Veck. **A regressividade do imposto de renda de pessoa física no Brasil**. 2017. 69 f. TCC (Graduação) - Curso de Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/180365/001067079.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 06 nov. 2019.

MIRRLEES, J. et al. Tax by design: the Mirrlees review. Oxford: Oxford University Press, 2011. 548p.

NETTO, Alfredo Meneghetti; RÜCKERT, Isabel Noemia Junges. Sistema tributário brasileiro: Algumas considerações. **Indicadores Econômicos Fee**, Porto Alegre, v. 3, n. 19, p.106-124, mar. 1991. Disponível em: <<https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/501/739>>. Acesso em: 02 set. 2019.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Brasília: Ipea, 2010. (Texto para Discussão, n. 1469).

RAMSEY, Frank Plumpton. A contribution to the theory of taxation. **The Economic Journal**, Londres, v. 37, n. 145, p.47-61, mar. 1927. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2222721?read-now=1&seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 06 maio 2019.

RIANI, Flávio. Economia do setor público: uma abordagem introdutória. 3. ed. São Paulo, 1990. 193 p.

SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. Tributação, distribuição de renda e pobreza: Uma análise dos impactos da carga tributária sobre alimentação nas grandes regiões urbanas brasileiras. Brasília: Ipea, 2001. (Texto para Discussão, n. 804). Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1960/1/TD_0804.pdf>. Acesso em: 10 maio 2019.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo**: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016. 377 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Sociais, Universidade de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.capes.gov.br/images/stories/download/pct/2017/Teses-Premiadas/Sociologia-Pedro-Herculano-Guimaraes-Ferreira-de-Souza.PDF>>. Acesso em: 10 out. 2019.

STIGLITZ, Joseph E.. **Economics of the public sector**. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000. 823 p.

UNITED STATES. TAX FOUNDATION. (Org.). **Federal Tax Revenue by Source, 1934 – 2018**. 2013. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/federal-tax-revenue-source-1934-2018/>>. Acesso em: 02 nov. 2019.

ANEXOS

ANEXO A – DIRPF 2015

SITUAÇÃO ATUAL								
Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde. Declarantes	Rendim. Totais	Rendim. Médio (R\$)	Parcela da Renda Total (%)	Parcela da Renda Total Acumulada (%)	Parcela dos Declarantes (%)	Área do Triângulo Superior	Área do Quadrado Inferior
Até 1/2	1.301.366	414	318	0,02%	0,02%	4,73%	0,00%	0,00%
Mais de 1/2 a 1	573.674	4.920	8.577	0,19%	0,21%	2,08%	0,00%	0,00%
Mais de 1 a 2	1.227.268	17.678	14.404	0,69%	0,90%	4,46%	0,02%	0,01%
Mais de 2 a 3	3.278.035	82.049	25.030	3,20%	4,10%	11,91%	0,19%	0,11%
Mais de 3 a 4	4.230.782	128.337	30.334	5,01%	9,11%	15,37%	0,39%	0,63%
Mais de 4 a 5	3.173.086	124.546	39.251	4,86%	13,97%	11,53%	0,28%	1,05%
Mais de 5 a 7	4.339.708	242.191	55.808	9,45%	18,56%	15,77%	0,75%	1,44%
Mais de 7 a 10	3.352.450	263.501	78.600	10,28%	28,84%	12,18%	0,63%	2,26%
Mais de 10 a 15	2.536.352	291.585	114.962	11,38%	40,22%	9,22%	0,52%	2,66%
Mais de 15 a 20	1.180.520	192.296	162.891	7,50%	47,73%	4,29%	0,16%	1,73%
Mais de 20 a 30	1.086.611	249.066	229.213	9,72%	57,45%	3,95%	0,19%	1,88%
Mais de 30 a 40	489.421	158.830	324.526	6,20%	63,65%	1,78%	0,06%	1,02%
Mais de 40 a 60	389.811	177.605	455.618	6,93%	70,58%	1,42%	0,05%	0,90%
Mais de 60 a 80	142.916	92.687	648.540	3,62%	74,20%	0,52%	0,01%	0,37%
Mais de 80 a 160	141.451	143.756	1.016.296	5,61%	79,81%	0,51%	0,01%	0,38%
Mais de 160 a 240	32.329	59.124	1.828.827	2,31%	82,11%	0,12%	0,00%	0,09%
Mais de 240 a 320	13.753	35.847	2.606.477	1,40%	83,51%	0,05%	0,00%	0,04%
Mais de 320	29.311	297.940	10.164.768	11,63%	95,14%	0,11%	0,01%	0,09%
Total	27.518.844	2.562.369					0,03	0,15

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2016)

ANEXO B – SIMULAÇÃO COM REPARTIÇÃO DE RECURSOS DO IRPF

COM REPARTIÇÃO

Imposto Devido	Repartição da Arrecadação	Renda Pós-tributação	Parcela da Renda Total (%)	Parcela da Renda Total Acumulada (%)	Parcela dos Declarantes (%)	Área do Triângulo Superior	Área do Quadrado Inferior
0	28.048	28.462	1,11%	1,11%	4,73%	0,03%	0,00%
0	12.364	17.285	0,67%	1,79%	2,08%	0,01%	0,02%
0	26.451	44.129	1,72%	3,51%	4,46%	0,04%	0,08%
1.674	70.652	151.027	5,89%	9,40%	11,91%	0,35%	0,42%
3.142	91.186	216.382	8,44%	17,85%	15,37%	0,65%	1,45%
5.006	68.390	187.930	7,33%	25,18%	11,53%	0,42%	2,06%
19.922	93.534	315.802	12,32%	37,50%	15,77%	0,97%	3,97%
32.827	72.255	302.930	11,82%	49,33%	12,18%	0,72%	4,57%
51.055	54.666	295.196	11,52%	60,85%	9,22%	0,53%	4,55%
41.747	25.444	175.993	6,87%	67,72%	4,29%	0,15%	2,61%
65.450	23.420	207.035	8,08%	75,80%	3,95%	0,16%	2,67%
48.788	10.549	120.591	4,71%	80,50%	1,78%	0,04%	1,35%
60.826	8.402	125.181	4,89%	85,39%	1,42%	0,03%	1,14%
34.490	3.080	61.277	2,39%	87,78%	0,52%	0,01%	0,44%
57.520	3.049	89.284	3,48%	91,26%	0,51%	0,01%	0,45%
24.817	697	35.004	1,37%	92,63%	0,12%	0,00%	0,11%
15.275	296	20.868	0,81%	93,44%	0,05%	0,00%	0,05%
130.576	632	167.995	6,56%	100,00%	0,11%	0,00%	0,10%
593.114						0,04	0,26

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2016)

ANEXO C - SIMULAÇÃO SEM REPARTIÇÃO DE RECURSOS DO IRPF

SEM REPARTIÇÃO						
Imposto Devido	Renda Pós-tributação	Parcela da Renda Total (%)	Parcela da Renda Total Acumulada (%)	Parcela dos Declarantes (%)	Área do Triângulo Superior	Área do Quadrado Inferior
0	414	0,02%	0,02%	4,73%	0,00%	0,00%
0	4.920	0,25%	0,27%	2,08%	0,00%	0,00%
0	17.678	0,90%	1,17%	4,46%	0,02%	0,01%
1.674	80.375	4,08%	5,25%	11,91%	0,24%	0,14%
3.142	125.195	6,36%	11,61%	15,37%	0,49%	0,81%
5.006	119.540	6,07%	17,68%	11,53%	0,35%	1,34%
19.922	222.268	11,29%	28,96%	15,77%	0,89%	2,79%
32.827	230.675	11,71%	40,68%	12,18%	0,71%	3,53%
51.055	240.530	12,21%	52,89%	9,22%	0,56%	3,75%
41.747	150.549	7,64%	60,54%	4,29%	0,16%	2,27%
65.450	183.616	9,32%	69,86%	3,95%	0,18%	2,39%
48.788	110.042	5,59%	75,45%	1,78%	0,05%	1,24%
60.826	116.779	5,93%	81,38%	1,42%	0,04%	1,07%
34.490	58.197	2,96%	84,33%	0,52%	0,01%	0,42%
57.520	86.236	4,38%	88,71%	0,51%	0,01%	0,43%
24.817	34.307	1,74%	90,45%	0,12%	0,00%	0,10%
15.275	20.572	1,04%	91,50%	0,05%	0,00%	0,05%
130.576	167.363	8,50%	100,00%	0,11%	0,00%	0,10%
593.114	1.969.255				0,04	0,20

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2016)