



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Ciências Econômicas

Carlos Henrique de Campos Júnior

**Estrutura tributária brasileira:
uma análise de seu impacto sobre a distribuição de renda**

Rio de Janeiro

2020

Carlos Henrique de Campos Júnior

**Estrutura tributária brasileira:
uma análise de seu impacto sobre a distribuição de renda**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Econômicas, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Economia Política.

Orientadora: Prof.^a Dra. Ana Carolina da Cruz Lima

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

C198 Campos Júnior, Carlos Henrique de.
Estrutura tributária brasileira : uma análise de seu impacto sobre a distribuição de renda / Carlos Henrique de Campos Júnior. – 2020.
101 f.

Orientador: Prof.^a Dra. Ana Carolina da Cruz Lima
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Ciências Econômicas.
Bibliografia: f.89-93.

1. Política tributária – Brasil – Teses. 2. Renda – Distribuição – Brasil – Teses. I. Lima, Ana Carolina da Cruz. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Ciências Econômicas. III. Título.

CDU 336.2(81)

Bibliotecária: Regina Souza do Patrocínio CRB7/4954

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Carlos Henrique de Campos Júnior

**Estrutura tributária brasileira:
uma análise de seu impacto sobre a distribuição de renda**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Econômicas, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Economia Política.

Aprovada em 08 de junho de 2020.

Banca Examinadora:

Prof.^a Dra. Ana Carolina da Cruz Lima (Orientadora)

Faculdade de Ciências Econômicas - UERJ

Prof.^a Dra. Angela Moulin Simões Penalva Santos

Faculdade de Ciências Econômicas - UERJ

Prof.^a Dra. Celia de Andrade Lessa Kerstenetzky

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2020

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer a todos que contribuíram e tornaram menos árdua a realização dessa conquista.

Agradecimentos especiais:

A minha mãe e irmã, pelo apoio moral indispensável.

A Bruno Lages, pelo lastro emocional e intelectual.

A minha orientadora, por abraçar o projeto desde o início e por suas leituras atentas.

Ao corpo docente, aos amigos de jornada e aos funcionários da Pós-Graduação.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

A consumer is always worse off facing an excise tax than an income tax that generates the same revenue.

Hal R. Varian

RESUMO

CAMPOS JÚNIOR, C.H. *Estrutura tributária brasileira: uma análise de seu impacto sobre a distribuição de renda*. 2020. 101 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

Há na literatura nacional estudos que fornecem evidências empíricas indicando o caráter histórico da concentração de renda no Brasil e outros que correlacionam o desenho do sistema tributário com a desigualdade da distribuição de renda. É nesta perspectiva que se pretende analisar, utilizando dados da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 2017-2018, o impacto da política tributária na concentração de renda, com foco em dez estados brasileiros. Busca-se contribuir para o debate acerca da tributação e desigualdade ao partir da hipótese de que os indicadores de desigualdade podem ser explicados pela regressividade do sistema tributário. Para a aferição da regressividade e seu impacto na distribuição da renda, medidas pelos índices de Lerman-Yitzhaki e Gini, utiliza-se a metodologia empregada por Silveira (2008) e Pintos-Payeras (2010). Examina-se, subsidiariamente, se a combinação entre alta propensão marginal a consumir e regressividade resulta em impacto mais expressivo na desigualdade de renda. Os resultados indicaram tanto a regressividade como o aumento da desigualdade em todos os estados, graficamente corroborados pela curva de concentração dos tributos e pelo afastamento da curva de Lorenz em relação à reta de perfeita igualdade. A investigação da desigualdade potencializada por maior propensão marginal a consumir, sob regressividade tributária, foi inconclusiva. Diante da estagnação econômica brasileira e da iminente recessão da economia global, os aspectos estruturais de concentração de renda no Brasil podem acentuar as taxas de pobreza e desigualdade. Entende-se que o sistema tributário é parte integrante desses aspectos estruturais persistentes, razão pela qual propõe-se uma reforma tributária de caráter progressivo.

Palavras-chave: Concentração de renda. Progressividade do imposto. Sistema tributário brasileiro.

ABSTRACT

CAMPOS JÚNIOR, C.H. *Brazilian tax structure: an analysis of its impact on income distribution*. 2020. 101 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

While some studies in the Brazilian literature offer empirical evidence of the historic character of income concentration in the country, others establish a correlation between the design of the tax system and the inequality in income distribution. It is from this perspective that the present work aims to analyze – using data from the 2017/2018 POF (Household Budget Survey, in Portuguese) – the impact of the tax policy on income concentration, focusing on ten Brazilian states. The present work also aims to contribute to the debate on taxation and inequality, based on the hypothesis that inequality indicators may be explained through the regressivity of the tax system. In order to gauge regressivity and its impact on income distribution – measured by the Lerman-Yitzhaki and Gini indices, the methodology employed by Silveira (2008) and Pintos-Payeras (2010) is used. As a subsidiary goal, the present work also seeks to examine whether the combination of high marginal propensity to consume and regressivity results in a more substantial impact on income inequality. The results indicated both regressivity and the increase of inequality in all states – which is graphically confirmed by the tax concentration curve and by the distancing of the Lorenz curve in relation to the line of perfect equality. The investigation into whether inequality is raised by the higher marginal propensity to consume in the context of tax regressivity proved inconclusive. Given the Brazilian economic stalemate and the imminent global economic recession, structural aspects of income concentration in Brazil may accentuate poverty and inequality rates. It is understood that the tax system is an integral part of such persistent structural aspects and this is the reason why the present work proposes that there should be a tax reform of a progressive nature in Brazil.

Keywords: Income concentration. Tax progressivity. Brazilian tax system.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Estágios da renda	50
Figura 2 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Rio de Janeiro.....	65
Figura 3 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de São Paulo.....	66
Figura 4 - Consumo <i>per capita</i> x renda familiar <i>per capita</i> pós-tributação – RJ e SP.....	67
Figura 5 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Minas Gerais	69
Figura 6 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Sergipe.....	70
Figura 7 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Rio Grande do Sul.....	70
Figura 8 - Consumo <i>per capita</i> x renda familiar <i>per capita</i> pós-tributação – MG, SE e RS .	72
Figura 9 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Acre	75
Figura 10 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Roraima	75
Figura 11 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Tocantins	76
Figura 12 - Consumo <i>per capita</i> x renda familiar <i>per capita</i> pós-tributação – AC, RR e TO .	78
Figura 13 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Amapá	80
Figura 14 - Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Paraná.....	81
Figura 15 - Consumo <i>per capita</i> x renda familiar <i>per capita</i> pós-tributação – AP e PR	82
Figura 16 - Quadro-síntese – Índices selecionados e suas variações (ordem decrescente de Gini da renda inicial)	84
Quadro 1 - Grupos de tributos e seus respectivos códigos e descrições na POF 2017-2018 ...	98

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Imposto de Renda para ano-base 2019	39
Tabela 2 - Indicador de progressividade	52
Tabela 3 - Medida de progressividade Lerman-Yitzhaki	56
Tabela 4 - Estados com maior arrecadação de ICMS em 2017 (ordem decrescente).....	57
Tabela 5 - Estados com menor arrecadação de ICMS em 2017 (ordem decrescente).....	57
Tabela 6 - Reordenação dos estados conforme a distribuição da renda inicial	62
Tabela 7 - Índices selecionados – Grupo 1: RJ e SP.....	64
Tabela 8 - Índices selecionados – Grupo 2: MG, SE e RS	68
Tabela 9 - Índices selecionados – Grupo 3: AC, RR e TO	74
Tabela 10 - Índices selecionados – Grupo 4: AP e PR	79
Tabela 11 - Cargas tributárias direta e indireta sobre as classes de renda familiar <i>per capita</i> (Rio de Janeiro).....	94
Tabela 12 - Cargas tributárias direta e indireta sobre as classes de renda familiar <i>per capita</i> (São Paulo).....	95
Tabela 13 - Cargas tributárias direta e indireta sobre as classes de renda familiar <i>per capita</i> (Amapá)	95
Tabela 14 - Cargas tributárias direta e indireta sobre as classes de renda familiar <i>per capita</i> (Paraná).....	96
Tabela 15 - Alíquotas médias e modais dos impostos indiretos, por Grupos de Despesas em % (Rio de Janeiro).....	96
Tabela 16 - Alíquotas médias e modais dos impostos indiretos, por Grupos de Despesas em % (São Paulo).....	97
Tabela 17 - Alíquotas médias e modais dos impostos indiretos, por Grupos de Despesas em % (Amapá).....	97
Tabela 18 - Alíquotas médias e modais dos impostos indiretos, por Grupos de Despesas em % (Paraná)	98

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CIDE-Combustíveis	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
DIRPF	Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
JSCP	Juros Sobre o Capital Próprio
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
POF	Pesquisa de Orçamentos Familiares
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	11
1	REFERENCIAL TEÓRICO	14
1.1	Sistema tributário “ideal”	15
1.2	Tópicos sobre o Sistema Tributário Nacional e desdobramentos	19
1.2.1	<u>Alterações da legislação tributária nacional a partir de 1988</u>	24
1.2.2	<u>Tributação no Brasil: uma comparação internacional</u>	28
1.3	Desenho tributário e impactos na regressividade e concentração de renda	31
1.3.1	<u>A carga tributária e o impacto na regressividade do sistema tributário brasileiro</u>	31
1.3.2	<u>A carga tributária e o impacto na concentração de renda</u>	35
1.4	O Imposto de Renda e seu papel na progressividade	39
1.4.1	<u>Imposto de renda</u>	39
1.4.2	<u>Lucros e dividendos e juros sobre capital próprio (JSCP)</u>	43
2	METODOLOGIA	48
2.1	Base de dados	48
2.1.1	<u>POF – Pesquisa de Orçamentos Familiares</u>	48
2.2	Medidas de progressividade	51
2.3	Seleção dos estados analisados	56
2.4	Estimação da carga tributária indireta	58
2.5	Propensão marginal a consumir	60
2.6	Estados segundo a distribuição de renda inicial	62
3	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	63
3.1	Rio de Janeiro e São Paulo	63
3.2	Minas Gerais, Sergipe e Rio Grande do Sul	68
3.3	Acre, Roraima e Tocantins	73
3.4	Amapá e Paraná	79
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	86
	REFERÊNCIAS	89
	APÊNDICE	94

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Segundo o Relatório de Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) (2019) sobre indicadores de desigualdade em âmbito mundial, verifica-se que, considerando o 1% mais rico da população, o Brasil é o segundo país com a maior concentração de renda no grupo analisado. Ao avaliar, a partir de dados atualizados do Instituto de Estatísticas da UNESCO de 2010-2017, PNUD (2019) evidencia que o centésimo mais rico da população brasileira detinha 28,3% de toda a renda gerada no país, atrás apenas do Catar (29%). Em relação aos 10% mais ricos, esse percentual, no Brasil, é 41,9% da renda total (PNUD, p. 309). Piketty (2015, p. 94) afirma que a tributação e as transferências permitem “[...] corrigir a desigualdade das rendas produzida pela desigualdade das dotações iniciais e pelas forças de mercado, ao mesmo tempo que preserva ao máximo a função alocativa do sistema de preços”. Gobetti e Orair (2016, p. 25), por sua vez, ao utilizar dados da Declaração de Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (DIRPF), encontram resultado relativamente mais baixo para o centésimo mais rico da população, a saber, 23,2%. No entanto, como contribuição adicional, o estudo evidencia que o milésimo mais rico da população concentra 8,5% de toda a renda. Assim, em uma comparação com países¹ para os quais há informações disponíveis para esse quantil da população, os autores conjecturam que essa configuração para o Brasil “[...] dificilmente encontrará outros paralelos no mundo.” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 25).

Evidências empíricas indicam que a concentração de renda no Brasil é persistente e histórica². Há, inclusive, estudos que indicam uma possível correlação entre o perfil do sistema tributário vigente e a desigualdade da distribuição de renda. Pode-se citar os estudos de Pintos-Payeras (2010), ao aplicar os índices de Gini e de Lerman-Yitzhaki para verificar que os impostos indiretos contribuem para aumentar a desigualdade; Silveira (2012), que avalia a dinâmica do índice de Gini para cada estágio da renda (conforme tributações e transferências governamentais são executadas), verifica que a desigualdade cai até a incidência da tributação direta. Castro (2014) utiliza índices de desvio de proporcionalidade (Kakwani e Suits) e índices de capacidade redistributiva (Reynolds-Smolensky, Musgrave-Thin e Pfähler) para analisar a

¹ Os países em questão, em ordem decrescente de participação do centésimo mais rico no total da renda, são Colômbia, África do Sul, Uruguai, Reino Unido, Coreia, Japão, Austrália, Suécia, Noruega e Dinamarca.

² Consultar, por exemplo, LANGONI, C. G. Distribuição de Renda e Desenvolvimento Econômico do Brasil 3ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2005. BARROS, R. et al. Determinantes da queda da desigualdade de renda no Brasil. Rio de Janeiro, IPEA, Texto para Discussão, 1460, 2010. SOUZA, P. H. G. F. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013, 2016.

progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física. As simulações do trabalho de Cardoso, Domingues e Britto (2017), ao utilizar um modelo de Equilíbrio Geral Computável (EGC), mostram que uma tributação da renda da pessoa física que seja progressiva, ocasionaria queda da desigualdade da renda familiar no Brasil.

Nessa perspectiva, o objetivo da Dissertação é analisar, com dados da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 2017-2018, em que medida a política fiscal, mais precisamente o desenho do sistema tributário calcado na política tributária, contribui para a concentração de renda verificada em alguns estados do Brasil. Parte-se da hipótese de que os indicadores de desigualdade de renda podem ser explicados, de modo geral, pelas características do sistema tributário brasileiro, uma delas a alta concentração dos impostos indiretos – em detrimento dos impostos diretos, sugerindo regressividade da tributação. Desse modo, através de uma amostra de dez estados brasileiros, reunidos pelo critério de arrecadação de ICMS em 2017, a Dissertação se propõe a medir a regressividade do sistema tributário em cada estado e a quantificar seu impacto na distribuição de renda familiar per capita pós-tributação. Para realizar este exercício, será reproduzida a metodologia de cálculo da regressividade da tributação empregada por Silveira (2008) e Pintos-Payeras (2010)³. A regressividade da tributação é aferida aplicando-se o índice de Lerman-Yitzhaki e seu impacto na concentração de renda é medido pelo índice de Gini. Como análise complementar, é assumida a função de consumo keynesiana, com o objetivo de extrair a propensão marginal a consumir em cada estado. Dessa forma, procura-se robustecer o estudo na medida em que, além da mensuração do impacto da regressividade da tributação na distribuição de renda, pode-se examinar a imbricação entre a disposição de consumir, a concentração de renda e a regressividade verificada. Para auxiliar no estudo comparativo interestadual, os estados são ordenados segundo o índice de Gini da renda inicial e são dispostos em grupos de acordo com a convergência verificada dos resultados da propensão marginal a consumir, do índice de Lerman-Yitzhaki e a variação do índice de Gini pós-tributação. Dessa forma, pretende-se contrastar as particularidades entre cada grupo e fazer inferências a respeito das características do sistema tributário nacional.

³ A POF possui abertura para o gasto com os principais tributos diretos, os quais serão considerados para a medição da progressividade, sendo eles: IRPF, contribuições previdenciárias (INSS), IPVA, IPTU, além de uma categoria residual que contém outras deduções sobre a renda do trabalho, contribuição sindical, taxas de conselhos, associações de classe, Serviço de Patrimônio da União (SPU), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), ITBI, Certificado de Cadastro Imóvel, emplacamento, taxa do Departamento de Trânsito (Detran), exame psicotécnico, restituição do IR e restituição da previdência pública. Para a estimação da carga tributária indireta, incidirão, sobre os gastos familiares apurados pela POF, ICMS, PIS/COFINS, ISS e IPI, segundo critérios descritos na seção metodológica.

À parte a análise quantitativa, a Dissertação analisa qualitativamente outras questões do sistema tributário brasileiro como, por exemplo, a isenção na tributação de determinadas rendas do capital e a baixa tributação da propriedade, herança e outras formas de riqueza. Dessa maneira, busca-se contribuir para o debate acerca da tributação e desigualdade e fornecer estudos adicionais à literatura existente e ao referencial empírico aqui levantado. Os resultados encontrados, ainda que com o escopo limitado, buscam evidenciar que a redução da desigualdade de renda no país requer, entre outras medidas, alterações tributárias amplas (sistema tributário como um instrumento importante para minimizar disparidades de renda).

1. REFERENCIAL TEÓRICO

O debate sobre como o Estado deve ser financiado varia de acordo com a Escola de Pensamento Econômico e reside basicamente em qual deveria ser o tamanho do Estado e, conseqüentemente, qual o perfil da carga tributária a ser adotada. Do ponto de vista da Escola Neoclássica, a premissa é a de que a dinâmica de mercado concorrencial é, por si só, capaz de corrigir as disfunções decorrentes dos desequilíbrios no próprio mercado. Diante disso, a presença do Estado deve se limitar a garantir a ordem e a regulação do sistema econômico, bem como a segurança interna e externa. Além disso, o Estado também pode ofertar bens públicos que não sejam de interesse do mercado. Na década de 1930, Keynes (1996) introduziu no debate a importância de um papel mais ativo do Estado na economia, levando em consideração a produção pública no processo de acumulação de capital. Nesse sentido, como pontua Salvador (2006, p.1): “Na teoria keynesiana ganham relevância as políticas de estabilização e as voltadas para a redução das desigualdades, incentivando e fortalecendo o Estado do bem-estar social.”.

No âmbito da teoria das finanças públicas, Giambiagi e Além (2011, p. 10) afirmam que a política fiscal do governo deve se orientar no sentido de três funções básicas: alocativa, distributiva e estabilizadora. Assim, nas palavras desses autores:

A função alocativa diz respeito ao fornecimento de bens públicos. A função distributiva, por sua vez, está associada a ajustes na distribuição de renda que permitam que a distribuição prevalecente seja aquela considerada justa pela sociedade. A função estabilizadora tem como objetivo o uso da política econômica visando a um alto nível de emprego, à estabilidade dos preços e à obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011, p. 10)

A política tributária permeia as três funções básicas da ação estatal, tendo em vista que, para a provisão de bens públicos, os recursos adquiridos pelo Estado devem vir da tributação compulsória. Para a promoção da distribuição de renda, o Estado também pode utilizar a política tributária para corrigir distorções alocativas, por exemplo, via tributação de indivíduos de renda mais alta e por meio de transferências e provisão de bens públicos, distribuindo os recursos para a camada de renda mais baixa. Por fim, para a estabilização da economia, o Estado pode utilizar a política tributária para reduzir o consumo das famílias como forma de combate à inflação. Ressalta-se que dentre as funções típicas de Estado, a Dissertação concentra-se na análise de sua função distributiva, de modo a verificar as possíveis deficiências em sua aplicabilidade.

1.1 Sistema tributário “ideal”

Dado que o financiamento do Estado é necessário, a questão primordial refere-se ao desenho de um sistema tributário apropriado e às diretrizes que devem nortear sua execução⁴. Para Giambiagi e Além (2011, p. 17), para se ter um sistema tributário próximo do “ideal”, a teoria da tributação indica que alguns aspectos devem ser observados, tais como os conceitos de equidade, progressividade, neutralidade e simplicidade. Segundo os autores, o conceito de equidade na tributação está relacionado com a parcela “justa” que cada contribuinte deve recolher, de modo a financiar os custos do governo. Na visão de Zockun (2016, p. 1), a equidade determina que “[...] cada cidadão deve contribuir para o financiamento do Estado na medida de sua capacidade econômica, dada por sua renda e riqueza, independentemente de sua escolha pessoal como consumidor, poupador ou investidor.”. Nessa perspectiva, Giambiagi e Além (2011, p. 18) indicam que, para definir a parcela justa (o conceito de equidade), o “princípio do benefício” e da “capacidade de pagamento” são duas abordagens que devem ser levadas em consideração.

Para Giambiagi e Além (2011, p. 18), o princípio do benefício está relacionado à quantia que cada indivíduo deve despendar, proporcionalmente ao benefício extraído pelo consumo do bem público. Ribeiro (2015, p.17) afirma que a tributação justa procede da “teoria do benefício”, a qual estabelece uma retribuição, por parte do contribuinte, pelas vantagens auferidas da ação estatal. Segundo o autor, a proporcionalidade tributária foi extraída das ideias de Adam Smith, segundo as quais os benefícios oferecidos pelo Estado – nesse caso restritos à segurança, à propriedade e ao indivíduo – devem ser proporcionais à riqueza dos cidadãos. Nesse sentido, os benefícios ofertados pelo Estado eram compensados, por parte dos cidadãos, através de pagamento de impostos. O pressuposto desse princípio é a investigação de quais grupos teriam mais benefício diante da prerrogativa estatal de tributar. Devido à impossibilidade de determinar qual parcela da sociedade é mais beneficiada pelas atividades do governo, o princípio possui difícil aplicação (ZOCKUN, 2016, p. 2). A esse respeito Giambiagi e Além (2011, p. 18) explicam que:

Esse método de cálculo não é de fácil implementação, pois a avaliação dos indivíduos sobre os benefícios gerados pelo consumo dos bens públicos não é conhecida pelo governo e precisa ser revelada através de um processo eleitoral. Além disso, levando em consideração que as preferências diferem entre os indivíduos, não se pode aplicar qualquer fórmula tributária geral à sociedade como um todo.

⁴ Registre-se que o governo, para o seu financiamento, também dispõe de outros recursos, extrafiscais, como a emissão de moeda ou o *open market*, que, no entanto, não são objeto de análise desta Dissertação.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, deriva do fato de que a tributação, mais do que um ônus individual, é um preço que se paga para se conviver de forma civilizada (ZOCKUN, 2016, p. 2). Dessa maneira, mais que um mero provedor de bens e serviços, o Estado é visto como mantenedor da ordem social e, para tal, precisa ser financiado por todos de acordo com a capacidade contributiva (“teoria do igual sacrifício”, cuja lógica possui viés utilitarista à la John Stuart Mill). De acordo com essa perspectiva, portanto, a contribuição de cada cidadão é função de sua renda e/ou riqueza, ainda que, como no princípio do benefício, essas ideias sejam de difícil aplicação (RIBEIRO, 2015, p. 18).

Na visão de Giambiagi e Além (2011, p. 19), o princípio da capacidade contributiva, diferentemente do princípio do benefício, “[...] permite a formulação de uma regra geral de tributação para a sociedade como um todo [...]” que leva em consideração a equidade na tributação. Ressalta-se que, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, existem duas dimensões notáveis, quais sejam, a dimensão vertical e a dimensão horizontal. A dimensão vertical estabelece que indivíduos de faixas de renda diversas devem ser taxados proporcionalmente em conformidade com sua capacidade contributiva. A dimensão horizontal estabelece que os indivíduos em mesma capacidade contributiva devem ser tratados de maneira isonômica, não importando a fonte (rendas do trabalho ou do capital) ou a modalidade de emprego (assalariado, conta própria, pessoa jurídica) (FAGNANI; ROSSI, 2018, p. 10). Lima (1999, p.7) resume as dimensões vertical e horizontal: “A primeira diz respeito ao maior pagamento pelos que estão em maiores condições de pagar e a segunda, ao tratamento igual aos que estão em idêntica situação.”.

Como mencionado anteriormente, de modo que se tenha um sistema tributário mais próximo do “ideal”, no âmbito da teoria das finanças públicas, também é preciso considerar os conceitos da neutralidade e da simplicidade. No primeiro caso, na concepção de Salvador (2006, p.1), a neutralidade implica que, de modo a não interferir na eficiência econômica, a taxa não deve afetar as decisões dos agentes quanto à alocação de recursos na economia. Assim, justamente por evocar a ideia de eficiência e/ou eficácia no ambiente econômico, alguns autores denominam o conceito da neutralidade como da eficiência/eficácia. Conforme explica Zockun (2016, p. 1) “Eficácia é o atributo segundo o qual o Estado deve arrecadar compulsoriamente dos cidadãos recursos para financiar os programas e serviços que a sociedade julga que o governo deve lhe fornecer, em montantes e modos adequados às condições econômicas e sociais do país.”. O conceito da neutralidade é sintetizado por Giambiagi e Além (2011, p. 20): “O objetivo da neutralidade é que o sistema tributário não provoque uma distorção da alocação de recursos, prejudicando, desta forma, a eficiência do sistema.”.

O conceito da simplicidade, por sua vez, determina que o sistema tributário deve possuir fácil operacionalização e compreensão, de maneira a beneficiar tanto os contribuintes quanto o governo, na arrecadação e fiscalização. Para Zockun et al. (2007, p. 12) o princípio da simplicidade é aquele “[...] segundo o qual o custo de pagar e arrecadar devem ser os menores possíveis e reduzir ao mínimo os litígios judiciais no pagamento de impostos. Regras gerais, ausência de exceções e de renúncias fiscais são o corolário deste princípio.”.

Conforme ressaltado até o momento, dentre os pré-requisitos do sistema tributário “ideal” são fundamentais os princípios da equidade e da capacidade contributiva (permitem a formulação de uma regra geral de tributação). Há três possíveis técnicas que, de acordo com Andrade (2015, p. 835), servem à aplicação desses princípios: a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade. Em relação à técnica da progressividade, esta implica alíquotas diferenciadas sobre bases de cálculo variáveis, ou seja, permite o estabelecimento de alíquotas mais altas para os contribuintes de maior poder aquisitivo⁵. No que se refere à técnica da proporcionalidade, a diferença entre esta e a da progressividade reside no fato de que na técnica da proporcionalidade a alíquota permanece uniforme e invariável, incidindo sobre uma base variável. Em outras palavras, isso significa que a técnica da proporcionalidade implica que o contribuinte será onerado conforme o valor da base de cálculo, sendo a alíquota a mesma independentemente do poder aquisitivo. A respeito do debate sobre o curso de ação que poderia promover a equidade na tributação, Ribeiro (2015, p. 17) comenta que “Para os economistas liberais clássicos, a busca da justiça fiscal pela tributação da maior capacidade contributiva seria efetivada pelo princípio da proporcionalidade.”⁶. Por outro lado, vale ressaltar que, sob o ponto de vista utilitário, a proporcionalidade não seria justa porque “[...] o sacrifício social representado por uma tributação com base numa mesma alíquota, conforme recomendado pela proporcionalidade de Smith, seria mais intenso nos segmentos dotados de menor riqueza.” (RIBEIRO, 2015, p. 18).

A técnica da seletividade⁷, por sua vez, baseia-se em alíquotas variáveis de acordo com a essencialidade - ou, de outro modo, a superfluidade - e que incidem sobre a produção (ou consumo) de bens que se encaixem em uma ou outra categoria previamente identificada.

⁵ É oportuno ressaltar que a Constituição Federal prevê, de forma explícita, a aplicação desta técnica para quatro impostos: IRPF, IRPJ, IPTU e ITR, conforme art. 153, §2º, I; art. 156, §1º, I; e art.153, §4º, I, respectivamente.

⁶ Cabe salientar que, uma vez que não consta na Constituição em quais tributos a proporcionalidade deva ser aplicada, esta técnica incide sobre todos aqueles que não estão abrangidos pelos artigos 153 e 156, acima citados.

⁷ Vale ressaltar que a técnica da seletividade também está prevista na Constituição, aplicável sobre o ICMS e o IPI - art. 155, §2º, III e art. 153, §3º, I, respectivamente.

Conforme explica Andrade (2016, p. 835), “De modo geral oneram-se menos os produtos de primeira necessidade como vestuário e alimentos básicos ao passo que se oneram mais os produtos raros ao consumo, de luxo ou de consumo restrito como bebidas e fumo.”. À primeira vista, a técnica da seletividade pode ferir o conceito da neutralidade, dado que tende a interferir na alocação do mercado. Apesar disso, na visão de Giambiagi e Além (2011, p. 20), “[...] a imposição de um imposto seletivo sobre o consumo pode, de fato, cumprir um papel positivo no sentido de corrigir uma falha de mercado.”. No entanto, comparativamente à técnica da progressividade, a técnica da seletividade não é, em termos distributivos, tão eficaz quanto a primeira, pois uma vez fixada uma alíquota específica para determinado bem “essencial”, ela beneficia tanto os consumidores de baixa renda quanto de alta renda. Com isso é possível notar que, mais uma vez, pode-se incorrer na promoção da “injustiça” fiscal.

Considerando que o Estado brasileiro tem como uma das suas metas a redução da concentração de renda⁸, é possível que ele recorra à via tributária com a adoção, preferencialmente, da técnica da progressividade. Conforme elucida Andrade (2016, p. 835): “A partir da mesma, é possível estabelecer uma estrutura tributária mais equitativa que respeite proporcionalmente a capacidade contributiva das diferentes classes econômicas.”.

Uma vez discutidas as técnicas para aplicação do princípio da capacidade contributiva, é necessário analisar os conceitos de progressividade, regressividade e proporcionalidade. É oportuno avaliar o que se convencionou chamar de tipos de bases de incidência tributária, quais sejam: a propriedade (patrimônio); a produção; a renda; a circulação e consumo de bens e serviços. Além disso, dependendo da forma como essa base de incidência é tributada, os impostos podem ser classificados como diretos ou indiretos. Segundo Salvador (2006, p.3) os tributos diretos⁹ são aqueles que incidem sobre a renda e o patrimônio do contribuinte e recebem essa denominação porque, teoricamente, não podem ser transferidos para terceiros. Por outro lado, de acordo com Giambiagi e Além (2011, p. 24), os tributos indiretos¹⁰ “[...] incidem sobre atividades ou objetos, ou seja, sobre consumo, vendas ou posse de propriedades, independentemente das características do indivíduo que executa a transação ou que é o proprietário.”. Além desta definição da tributação indireta e suas características, é necessário

⁸ É possível verificar esse comando constitucional no art. 3º, III, que versa sobre os objetivos fundamentais da República.

⁹ O tributo que serve de modelo para esse caso é o imposto de renda da pessoa física (IRPF), já que o contribuinte tem uma parcela de sua renda recolhida diretamente ao erário.

¹⁰ No Brasil, a tributação sobre o consumo é determinada principalmente por três impostos: IPI, ICMS e ISS. Há também COFINS, PIS/PASEP, CIDE-Combustíveis e IOF.

acrescentar que impostos que sejam indiretos podem ser transferidos para terceiros. Isso ocorre porque, na medida em que as empresas pagam antecipadamente os tributos que incorrem na produção, os mesmos podem ser recuperados quando incorporados ao preço, nas transações com terceiros. Assim, na prática, o ônus tributário dos impostos indiretos recai nos produtos adquiridos pelo consumidor final (contribuinte de facto), mediado pelo contribuinte legal (contribuinte de jure) – empresário produtor ou vendedor.

Indivíduos que possuem renda mais elevada consomem mais e, conseqüentemente, pagam mais impostos indiretos em valores absolutos. No entanto, no caso de indivíduos de renda mais baixa, a relação entre o imposto indireto recolhido e sua renda (valores relativos) tende a ser mais expressiva. Disto, portanto, depreende-se a natureza regressiva dos impostos indiretos sobre os mais pobres, cuja medida normativa para atenuar os seus efeitos é explorada por Viol, Rodrigues e Paes (2002, p. 8): “Tal regressividade é característica intrínseca da tributação indireta e, por vezes, mitigada por uma imposição de alíquotas menores sobre os bens básicos (a princípio, mais consumidos pelos estratos menos abastados).”.

Foi visto que, entre as características de um sistema tributário ideal, a equidade é considerada justa quando aplicado o princípio da capacidade contributiva. Este princípio contempla diferentes técnicas que podem ser aplicadas, dentre elas a da progressividade. Conforme explicitado, a progressividade é mais bem caracterizada pelos tributos diretos, pois a administração tributária é capaz de ter critérios mais objetivos sobre a base de incidência, dispensando a intermediação que ocorre no caso da tributação indireta. Nesse caso, se a política tributária é utilizada como instrumento para suavizar a concentração de renda, a administração pública deve dispor de um sistema tributário que não onere de forma desproporcional camadas mais populares. Diante do exposto, busca-se em seguida analisar se tais características vigoram no sistema tributário brasileiro e em que medida impactam a concentração de renda.

1.2 Tópicos sobre o Sistema Tributário Nacional e desdobramentos

As principais alterações institucionais no sistema tributário brasileiro têm origem no período republicano¹¹. A tributação era baseada no comércio exterior de produtos agrícolas, bem como recursos naturais, tendo em vista que a economia era predominantemente primária.

¹¹ Consultar, por exemplo, VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 405, IPEA, 1996; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para discussão nº 1469, IPEA, 2010.

Com o advento da industrialização, conforme indicam Anselmini e Buffon (2018, p. 232), houve, de forma mais expressiva, um aumento da tributação sobre os bens de consumo no país, materializado na reforma mais significativa que ocorreu entre 1964 e 1965. No que se refere à tributação da renda, o imposto de renda viria a ser instituído em 1922, através da Lei nº 4.625. Nas décadas de 1970 e 1980, ainda que a renda tenha obtido mais participação na incidência tributária, a tributação permaneceu majoritariamente concentrada no consumo (ANSELMINI; BUFFON, 2018, p. 232). A Dissertação foca sua análise nas características do sistema tributário nacional tal como concebido pela Constituição Federal de 1988 e mudanças legislativas posteriores.

O Sistema Tributário Nacional, no que tange ao arcabouço jurídico-legal, é contemplado pelo Título VI, Capítulo I, da Carta Magna, que dispõe sobre regras e princípios relativos ao Direito Tributário. A estrutura do Sistema Tributário Nacional está distribuída entre os entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios) que, ao mesmo tempo que gozam de autonomia, são limitados, pelo texto constitucional, no poder de tributar. Dito isso, denomina-se tributo os impostos - classificados em federais, estaduais e municipais - e outras figuras tributárias, tais como taxas, contribuições sociais e de melhoria. Em termos gerais, o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) define tributo como “[...] toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, artigo 153, os impostos de competência privativa da União são os que incidem sobre: a importação de produtos estrangeiros; a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; a renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos de valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas (nos termos da lei complementar). Além desses impostos previstos constitucionalmente, à União também é permitido instituir impostos inominados e extraordinários (SANTIAGO; SILVA, 2006, p. 28). Como exemplo desse tipo de tributo, os autores citam o imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e créditos e direitos de natureza financeira – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

Como salientado, uma das competências privativas da União é o imposto de renda (e proventos de qualquer natureza), o qual possui, como fato gerador, a “disponibilidade econômica ou jurídica”. Dito de outra forma, o fato gerador para o imposto de renda são os valores das ações, hipotecas, títulos e, nos casos de ativos reais (fábricas, empresas e instalações), aquele é o fluxo de caixa gerado. Já em relação às pessoas jurídicas, a

"disponibilidade econômica e jurídica" se refere à existência de acréscimo patrimonial, o qual é mensurado pelo lucro do exercício de determinado empreendimento. Ou seja, a realização de resultados positivos por parte das pessoas jurídicas, em suas atividades mercantis, industriais ou de prestação de serviços, é o que enseja a tributação (SANTIAGO; SILVA, 2006, p. 28). Entre os tributos que são de competência da União, destacam-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Combustíveis (CIDE-Combustíveis).

O IPI, destinado exclusivamente aos setores industriais, é recolhido basicamente por importadores, comerciantes e arrematadores. Este imposto incide sobre o valor tanto do produto importado quanto do produto nacionalmente industrializado, além de produtos leiloados (por abandono ou apreensão). Segundo Coêlho (2004, p. 361): "O IPI continua a ser, financeiramente, imposto sobre o consumo de bens industrializados, tendo como características marcantes a seletividade e a não cumulatividade, tomando-se como aspecto temporal a saída do produto do estabelecimento fabricante, a sua entrada no país e a sua arrematação.". O INSS é destinado ao Instituto Nacional de Seguridade Social e, dentre suas funções, destaca-se a de financiar a aposentadoria social, pensão por morte, auxílio-doença, auxílio-acidente, etc. Este tributo tem alíquota que varia de 8% a 11%, é descontado em folha de pagamento e recolhido tanto por trabalhadores (pessoas físicas) como empresas (pessoas jurídicas). O ITR incide anualmente sobre as propriedades rurais e é recolhido por donos de imóveis rurais ou usufrutuários/portadores de títulos (pessoas físicas ou jurídicas)¹². Em outras palavras, o ITR "[i]ncide sobre os imóveis localizados fora das áreas urbanas dos municípios. A alíquota é maior para propriedades de maior área e baixo grau de utilização, de modo a desestimular os grandes latifúndios improdutivos." (BRASIL, 2019b). PIS/PASEP são contribuições sociais cujo objetivo é o de financiar o pagamento de abonos salariais, seguro-desemprego e são recolhidos pelo empregador. A Cofins é recolhida por empresas brasileiras de todos os portes e segmentos de mercado, exceto as micro e pequenas empresas que estejam sob o regime do Simples Nacional. Este tributo incide sobre o rendimento bruto anual das empresas e objetiva financiar programas de seguridade social, como previdência e assistência sociais e saúde pública. A CIDE é um tributo que recai sobre o petróleo e seus derivados (incluídos álcool e

¹² Dispõe o art. 153, § 4º, I, que o ITR "será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas" (BRASIL, [1988]).

combustível), sobre o gás natural, e é recolhida por importadores, produtores e formuladores de combustível¹³.

Segundo o artigo 155 da Constituição, os impostos que competem aos entes estaduais (e Distrito Federal) são os que, entre outros, incidem sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores (BRASIL, [1988]).

No primeiro caso (inciso II), trata-se do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS) e, no outro (inciso III), do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). O ICMS é recolhido por pessoas jurídicas que atuem na venda, transporte, transferência ou operação comercial de circulação de mercadorias. Este tributo, cujas alíquotas são estabelecidas por cada estado, incide sobre diversos serviços oferecidos em âmbito nacional, como importação, transportes interestaduais ou intermunicipais, circulação de eletrodomésticos, roupas, veículos, alimentos etc. Segundo Coêlho (2004, p. 411) o IPVA “[...] é modalidade de imposto sobre o patrimônio pessoal, direto e progressivo, em razão do valor do veículo de propriedade do contribuinte.”. Entre os veículos automotores sobre os quais o imposto incide, incluem-se carros, caminhões, ônibus, motos etc., cujos valores são baseados na tabela FIPE¹⁴. Além disso, o IPVA é recolhido em base anual e sua alíquota varia para cada estado.

De acordo com o artigo 156 da Constituição, os impostos de competência municipal são os que, entre outros, incidem sobre: “I - propriedade predial e territorial urbana; [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, [ICMS] definidos em lei complementar.” (BRASIL, [1988]). Verifica-se que o primeiro inciso daquele artigo trata do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o terceiro, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). O IPTU recai sobre a propriedade de diversos tipos de imóveis, entre os quais residências, prédios comerciais, galpões industriais, chácaras de recreio, terrenos etc. Segundo Coêlho (2004, p. 611) a base de cálculo deste imposto “[...] é o valor venal do imóvel, ou seja, o seu valor atual, real, de mercado.”. Em seguida ao cálculo do valor venal do imóvel, que leva em consideração alguns fatores (como tamanho do terreno, total de

¹³ Conforme art. 3º da Lei nº 10.336, de 2001, que instituiu a Cide-Combustíveis.

¹⁴ Acrônimo para Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas.

área construída e não construída etc.), o resultado é multiplicado pela alíquota definida pelo município em questão. O ISS é um imposto que recai não só sobre empresas prestadoras de serviços de qualquer porte e segmento, mas também sobre profissionais autônomos deste setor. De acordo com a Constituição, a alíquota mínima deste tributo deve ser 2%¹⁵, incidente sobre os rendimentos brutos da empresa e, em relação aos profissionais autônomos, determinada alíquota incide sobre a nota fiscal do serviço prestado.

Enquanto instituição responsável por minimizar a desigualdade e a concentração de renda, o Estado brasileiro pode imprimir ao sistema tributário nacional o princípio da equidade. De fato, em termos de justiça social através da tributação, o artigo 145, §1º da Constituição Federal (1988) afirma que:

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

Em outras palavras, o dispositivo constitucional propugna, em termos de regime tributário, que o poder constituído onere os cidadãos de acordo com seu poder aquisitivo (princípio da capacidade contributiva). Entretanto, apesar do compromisso legal com a “[...] tributação distributiva [...]” (ALVES, 2012), o sistema tributário brasileiro tem atuado em sentido contrário, conforme indica Salvador (2014, p. 7):

Sobre a questão da carga tributária, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um conjunto de princípios tributários que constitui referência importante para a edificação de um sistema de tributos baseado na justiça fiscal e social. Contudo, tais princípios constitucionais, que permitiriam um novo desenho para o sistema tributário, não foram postos em prática por nenhum dos governos que assumiram a Presidência da República após a promulgação da referida Constituição.

Fandiño e Kerstenetzky (2019, p. 308) discutem o fato de que, apesar de ter sido observada expressiva redução da desigualdade na primeira década do século XXI, em função dos benefícios sociais atrelados à valorização do salário mínimo, esta redução poderia ter sido mais intensa. Nesse sentido, os autores argumentam que, caso os comandos constitucionais fossem efetivados, uma redução da desigualdade mais profunda poderia ser realizada através da expansão dos serviços públicos universais e de qualidade (FANDIÑO; KERSTENETZKY,

¹⁵ Conforme o art. 88, I, ADCT, Constituição de 1988.

2019, p. 309). No entanto, os autores evidenciam o paradoxo existente entre a ampliação de gasto social com viés progressivo sob um sistema tributário regressivo, dado que a própria Carta Magna de 1988 não determinou a tributação progressiva como sustentáculo das políticas sociais. Dessa forma, ainda que Alves (2012) e Salvador (2014) vislumbrem um compromisso constitucional de uma tributação pautada pela justiça social, segundo o princípio da capacidade contributiva, este comando constitucional parece suficientemente impotente, em vista do paradoxo explorado por Fandiño e Kerstenetzky (2019).

1.2.1 Alterações da legislação tributária nacional a partir de 1988

O capítulo da Constituição Federal de 1988 que dispõe sobre a tributação buscou simplificar o sistema e organizar as bases do sistema tributário nacional. Neste contexto, houve uma fusão dos impostos especiais (ISTR e ISC)¹⁶ e os impostos únicos (IUCL e IUEE)¹⁷ com o ICM, resultando no atual ICMS. No entanto, a proposta para criar um imposto sobre o valor agregado, de base mais ampla e pelo princípio do destino, como forma de expandir a modernização do sistema tributário, não foi implementada. Como consequência, mesmo que tenha havido a ampliação da base do ICMS, a estrutura tributária ainda manteve em seu arcabouço um imposto sobre o valor agregado compartilhado entre as três esferas governamentais. São eles, respectivamente à União, aos Estados e aos Municípios o IPI, o ICMS e o ISS. Esse fato é especialmente relevante pois a proposta de unificação desses três tributos em um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), no contexto de uma reforma tributária, frequentemente é discutida no Congresso Nacional.

Ressalta-se que o art. 195 da CF possibilita o financiamento da Seguridade Social por intermédio da criação de novas contribuições sociais. Portanto, em caso de necessidade de recursos por parte da União, vislumbra-se a oportunidade de criação de contribuições incidentes sobre o lucro, o faturamento, a receita bruta e a folha de salários das empresas. Como resultado, a União passou a recorrer à instituição dessas espécies tributárias no lugar da manutenção dos impostos tradicionais, tais como o IPI e o IR, para financiar essas despesas. Este fato contribuiu para o aumento das distorções do sistema e para o que Oliveira (2018, p. 120) chamou de “reforma tributária às avessas”, na medida em que contrariava práticas internacionais de

¹⁶ Imposto sobre Serviço de Transporte Rodoviário e Imposto sobre Serviços de Comunicações, respectivamente.

¹⁷ Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos e Imposto Único sobre Energia Elétrica, respectivamente.

remoção de impostos cumulativos. Para ilustrar, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi criada, em 1989, como forma de atender à nova demanda por contrapartidas sociais e compensar a consequente perda de receita. Diante disso, já em 1993, o governo federal tinha recuperado sua participação relativa da carga tributária, em detrimento dos governos estaduais, e na contramão das práticas internacionais de suprimir os impostos cumulativos. Paralelamente, pode-se dizer que o sistema tributário tendeu progressivamente aos impostos “em cascata”, com predominância dos impostos indiretos em contraposição aos impostos diretos.

Outro marco relevante, em matéria do histórico da tributação no Brasil, ocorreu durante a implementação do Plano Real, em 1994, quando foi realizado um ajuste fiscal para conter o desequilíbrio nas contas públicas. Entre as medidas adotadas para viabilizar esse plano de ação, destacam-se o aumento das alíquotas do IRPF e das contribuições sociais, assim como a criação do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), previamente instituído pela Emenda Constitucional nº 3/93. Esse imposto, que no ano de 1996 se transformou na CPMF, possuía natureza cumulativa e foi extinto apenas em 2008¹⁸.

No plano infraconstitucional¹⁹, a Lei 9.249/95 introduziu mudanças que contribuem para que o sistema tributário brasileiro seja, além de defasado para os padrões atuais, regressivo. Para Cardoso, Domingues e Britto (2017, p. 6) a isenção da tributação sobre lucros e dividendos, introduzida por esta lei, “[...] tem sido apontada como uma das principais causas da baixa progressividade do IRPF. O Brasil é um dos poucos países que, atualmente, mantém a isenção total sobre esse tipo de rendimento.”. Entre algumas consequências trazidas por essa lei, está a renúncia de receita via tributação direta, dado que ocorreu uma minoração da cobrança de imposto de renda sobre as pessoas físicas, em detrimento da cobrança sobre os fatores de “menor mobilidade social” (OLIVEIRA, 2018, p. 122). Esta lei introduziu também a reforma no imposto de renda sobre as pessoas jurídicas, quando houve uma redução da carga tributária sobre os lucros tributáveis das empresas de 43% para 25% no total. Além disso, ao ser introduzida a figura dos Juros Sobre Capital Próprio (JSCP), equivalente a uma despesa financeira “fictícia”, houve uma erosão da base tributável do Imposto sobre a Renda de Pessoa

¹⁸ Frequentemente uma nova instituição da CPMF volta ao debate, o que ocorreu em 2016 no governo Rousseff, em plena crise econômica e, mais recentemente, a equipe econômica propôs a “nova CPMF”, no contexto da reforma tributária. Em entrevista ao jornal Valor Econômico (09/09/2019), o atual ministro da Economia, Paulo Guedes, afirmou que o Imposto sobre Transações Financeiras (ITF), a “nova CPMF”, teria alíquotas de 0,2% a 1% e poderia arrecadar até R\$150 bilhões. Dois dias depois, o então secretário especial da Receita Federal, Marcos Cintra, é demitido por desavenças na equipe econômica, paralisando por ora aquela proposta. Ver <<https://valor.globo.com/brasil/coluna/itf-pode-arrecadar-ate-r-150-bi-por-ano.ghtml>> Acesso em: 11 out. 2019.

¹⁹ No Direito Constitucional, normas jurídicas que não estejam previstas diretamente no texto constitucional, estando hierarquicamente abaixo da Constituição.

Jurídica (IRPJ) e da CSLL, já que ocasiona a redução do lucro tributável (HICKMANN ET AL., 2018, p. 297). Um dos pontos mais controversos dessa lei, é aquele que isenta de IR os lucros e dividendos distribuídos aos acionistas, residentes no país ou no exterior, como será verificado na seção **1.4.2**.

Em 2003, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42/2003) que, além de prorrogar a CPMF e a DRU²⁰, expediente essencial para o ajuste fiscal, também introduziu um regime de partilha de uma contribuição econômica, a Cide-Combustíveis, com os entes subnacionais. Além disso, aquela emenda dispôs sobre a progressividade do ITR (e a fixação de alíquotas de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas), e sobre o tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas, inclusive através de regimes especiais de tributação. No entanto, apesar de a EC nº 42/2003 ter abordado diversas questões a respeito da estrutura tributária vale destacar que a discussão da tributação indireta foi preterida.

Ressalta-se que de 1988 para os dias atuais, poucas medidas foram implementadas no sentido de alterar a tributação indireta no país (OLIVEIRA, 2018, p. 126). No início dos anos 2000²¹, foram adotadas alterações pontuais, vinculadas a interesses de setores específicos, como a redução parcial da cumulatividade do PIS e da Cofins em setores que atuam sob o regime do lucro real. Porém, ainda que pequenas mudanças tenham ocorrido nas bases econômicas no mínimo nos doze primeiros anos deste século, estas não foram “[...] suficientes para uma reversão da regressividade tributária predominante no Brasil.” (SALVADOR, 2014, p. 12). Como evidencia Oliveira (2018, p. 216), as mudanças positivas podem ter sido “[...] mais do que compensadas [...]” por outras negativas, como a proliferação dos regimes especiais de tributação, nomeadamente o Simples Nacional²² ou o lucro presumido. Estes regimes contribuem para a erosão da base de tributação, provocando grande grau de distorções (APPY, 2016, p. 16). Da mesma forma, a estratégia adotada durante o governo Rousseff de desoneração

²⁰ A Desvinculação de Receitas da União (DRU) é um mecanismo que permite ao governo federal usar livremente 20% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas. A principal fonte de recursos da DRU são as contribuições sociais, que respondem a cerca de 90% do montante desvinculado (AGÊNCIA SENADO). Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>> Acesso em: 30 ago. 2019.

²¹ Nota técnica elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF, 2019) apresenta um quadro que mostra um padrão de incidência tributária setorial, no qual o PIS/Cofins não-cumulativo incide sobre empresas típicas do setor industrial. Por outro lado, sobre empresas típicas dos setores de serviços e construção civil incide o PIS/Cofins cumulativo. As exceções são as do comércio e agropecuária, em que na primeira incidem os PIS/Cofins cumulativo e não-cumulativo e na segunda, o tributo não é incidente.

²² O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123 de 2006. Consultar: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>> Acesso em: 13 nov. 2019.

da folha de pagamentos, onerando em substituição o faturamento das empresas, com o intuito de reduzir o custo-Brasil, possivelmente colaborou para a cumulatividade da estrutura tributária. Uma explicação para tal ocorrência é oferecida por Fernandes e Gassen (2016, p. 374), quando afirmam que as medidas pontuais tomadas pelo governo Rousseff se concentraram principalmente em estímulos à atividade econômica, em detrimento de um viés da tributação com finalidade social.

No período analisado não foi realizada uma reforma tributária ampla, que reestruturasse, por exemplo, a tributação direta - os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio. Segundo Fernandes e Gassen (2016, p. 373), esse fato evidencia a resistência que o governo precisa enfrentar:

Foram muitos os movimentos de reforma tributária, mas, desde a estabilização da economia na última década do século passado, nenhum Governo (FHC, Lula, Dilma e Temer) conseguiu aprovar qualquer reforma no sistema tributário. Foram desenvolvidas, no máximo, alterações paliativas que não enfrentaram os problemas da justiça fiscal de forma séria e direta.

Na verdade, apesar de os governos FHC e Lula terem realizado transformações no que se refere ao IRPF, estas foram relativamente sutis, levando em consideração as supracitadas mudanças trazidas pela Lei 9.249/95. Além disso, não só a alíquota-teto de 27,5% da taxa da renda da pessoa física é considerada baixa comparada à de outros países, como também ela só é progressiva até determinado nível de renda, o que pode favorecer a regressividade do sistema e o aumento das desigualdades.

Diante do exposto, pode-se inferir que, em termos de redução de desigualdades através da tributação, apenas algumas medidas isoladas foram tomadas no âmbito da estrutura tributária. Portanto, verifica-se que em grande parte as propostas legislativas visaram à simplificação tributária, às desonerações de impostos das empresas e à busca de maior competitividade das empresas nacionais no cenário internacional. Quanto às mudanças com viés progressivo, com potencial para mitigar desigualdades sociais, destacam-se a maior progressividade do ITR, o aumento da alíquota da CSLL dos bancos, assim como o IOF sobre as operações financeiras. Como bem resume Oliveira (2018, p. 127)

A estrutura tributária permaneceria, assim, intocada em sua regressividade, e somente enquanto o crescimento econômico permitiu que parte de seus frutos fossem distribuídos para esse objetivo, mantendo-se uma estrutura progressiva dos gastos, cujos efeitos sobre a redução das desigualdades foram comprovados em alguns estudos, como o de Silveira (2010), foi possível manter-se nessa trajetória.

1.2.2 Tributação no Brasil: uma comparação internacional

Rossignoli e Saneshima (2017, p. 236) afirmam que, a despeito de a atual carga tributária, em relação ao PIB, ser considerada elevada no Brasil, ela não figura entre as maiores, quando se trata dos países integrantes da OCDE. De fato, é possível constatar que, amparado por dados da OCDE para o ano de 2016, Dinamarca, França e Bélgica são os três países que mais oneram os contribuintes, com suas cargas tributárias em relação ao PIB nos valores de 50,9%, 45,2% e 44,7%, respectivamente. Os autores indicam que o percentual da tributação em relação ao PIB para o Brasil, com dados da Receita Federal de 2015, equivalia a 32,42%, ou seja, uma diferença de quase 19% comparativamente àquele da Dinamarca. No entanto, a principal diferença está na maneira pela qual o governo tributa os cidadãos, isso é, que tipo de base de incidência é predominante.

Salvador (2014, p. 6) também analisa dados da OCDE e observa que 2/3 da receita tributária dos países economicamente mais desenvolvidos provêm da tributação sobre o patrimônio e a renda. Para reforçar essa afirmativa, Rossignoli e Saneshima (2017, p. 236) explicam que, quando a tributação por base de incidência é comparada entre os países, a tributação da renda e do patrimônio (tributação direta) no Brasil é mais branda. A esse respeito, os autores afirmam que “[...] o fisco brasileiro age mais sutilmente que a maioria dos países da OCDE, sendo, inclusive, na comparação com todos eles, o que menos tributou a renda no ano de 2014, conforme o cruzamento de dados de percentual médio da tributação sobre a renda [...]” (ROSSIGNOLI; SANESHIMA, 2017, p. 236). Para ilustrar essa situação, constata-se percentuais de tributação média sobre a renda, em relação ao PIB, de 32,2% para a Dinamarca, 16,9% para a Noruega e 16,1% para a Bélgica e, no caso do Brasil, de 5,85% (dados da OCDE (2016) e da Receita Federal (2015)).

Fernandes, Campolina e Silveira (2019, p. 10) evidenciam que, além do Brasil, somente em países do leste europeu, Turquia e Coreia do Sul (neste caso considerada exceção), a tributação sobre a renda corresponde a menos do que 5% do PIB (dados da OCDE, 2015). Diante desse cenário, os autores afirmam que, no caso do Brasil, haveria espaço para aumento de arrecadação via imposto de renda. De fato, eles demonstram que, para dados da Receita Federal de 2013, o aumento de um ponto percentual (p.p.) de arrecadação de imposto de renda renderia uma receita tributária de R\$ 48 bilhões, o que poderia compensar uma redução geral dos impostos indiretos (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 11).

Para o ano de 2015, Sindifisco²³ (2018, p. 21) estima que a tributação da renda e do patrimônio, no âmbito dos países da OCDE, é pouco menos que o dobro daquela observada no Brasil. No que se refere à renda, enquanto nos países da OCDE é verificada uma proporção de 33,25% da tributação da renda em relação à carga tributária, no Brasil esse valor é igual a 17,52%. Em alguns países desenvolvidos, os impostos que incidem sobre o patrimônio compõem mais de 10% da arrecadação, como Canadá (11,8%), Coreia do Sul (12,4%), Reino Unido (12,6%) e EUA (10,3%) (dados da OCDE – 2015). No Brasil, por outro lado, observa-se um percentual de 4,23% de arrecadação, conforme dados da Receita Federal (2015) e da Secretaria do Tesouro Nacional (2015), utilizados pelo relatório. Rossignoli e Saneshima (2017, p. 237) demonstram que as respectivas cargas tributárias médias sobre a propriedade em países selecionados da OCDE, em 2016, são de 3,9% para a França, 3,5% para Bélgica e 3,1% para Canadá. No caso do Brasil, segundo dados da Receita Federal de 2015, esse valor é igual a 1,35%.

Quando se trata, porém, de tributação sobre consumo de bens e serviços, o quadro geral é significativamente alterado, como observado na análise realizada por Rossignoli e Saneshima (2017). Segundo os autores, a carga tributária média sobre bens e serviços para o Brasil, com dados da Receita Federal de 2015, é de 16,28%, ou seja, aproximadamente a metade da carga tributária total (32,42%). Os percentuais observados em países-membro da OCDE são um pouco menos expressivos, como, por exemplo, 15,2% para a Dinamarca²⁴, 11,1% para a Noruega, 10,7% para a Bélgica, 11% para a França e 7,4% para o Canadá (dados da OCDE de 2016). Esses estudos fornecem um panorama elucidativo sobre a questão da tributação sobre bens e serviços no Brasil, relativamente a alguns países integrantes da OCDE, fato que se traduz em tributação indireta frequentemente repassada ao consumidor final. Essa consequência é explorada por Silva e Moulin (2017, p. 230):

A tributação indireta acaba por onerar mais quem ganha menos, uma vez que tanto os ricos quanto os pobres acabam suportando a tributação incidente sobre o consumo na mesma proporcionalidade, o que acaba por agravar as desigualdades sociais no estado brasileiro, razão pela qual o tributo deve ser utilizado como instrumento para a concretização dos direitos sociais, bem como para a redução da pobreza e das desigualdades sociais.

²³ Acrônimo para Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

²⁴ O valor observado para a Dinamarca está abaixo da metade da carga tributária (50,9%) (ROSSIGNOLI E SANESHIMA, 2017).

Vale ressaltar que a alta concentração de tributação sobre consumo de bens e serviços é uma questão que transcende o território brasileiro e, de fato, é uma realidade que pode ser observada no âmbito da América Latina. Nesse sentido, destacam-se alguns autores que compararam a estrutura tributária de países integrantes da OCDE àquela da América Latina. Hanni, Martner e Podestá (2015) explicam que, não somente o nível da carga tributária dos países da OCDE é mais expressivo, como também o perfil dos impostos que a compõem é comparativamente diferente. Em relação aos países da América Latina, os autores afirmam que a estrutura tributária está “[...] sesgada hacia los impuestos indirectos, mientras que en los países de la OCDE se recauda una importante fracción de impuestos directos, en especial, del impuesto sobre la renta personal que es el que tiene una mayor repercusión redistributiva.”²⁵ (HANNI; MARTNER; PODESTÁ, 2015, p. 14). Espada (2013, p. 12) demonstra que a carga tributária indireta, em relação ao PIB, da América Latina, era de 9,1%, e a carga tributária direta, de 5,5%. Ao passo que, na OCDE, aqueles percentuais eram, respectivamente, iguais a 11% e 14,7%. Diante desse panorama, a autora conclui:

Dado que el impuesto a la renta personal es el más progresivo de los impuestos, es posible inferir que las estructuras tributarias de la región latinoamericana son más regresivas que las correspondientes a economías desarrolladas, lo que afecta negativamente a la distribución del ingreso y convierte a América Latina en una de las regiones más desiguales del mundo²⁶ (ESPADA, 2013, p. 13)

Além disso, é possível verificar que países de sistemas tributários mais desenvolvidos e modernos também oferecem bens e serviços públicos de qualidade e condizentes com o tamanho, por vezes alto, da carga tributária. No que se refere à taxaço da renda, Gobetti e Orair (2016, p. 15) afirmam que no sistema clássico prevê-se a tributação do lucro na pessoa jurídica e, em havendo distribuição de dividendos aos acionistas, igualmente na pessoa física. De fato, no grupo de 34 países que integram a OCDE, somente a Estônia, México e Eslováquia não aplicavam o sistema clássico de tributação da renda. Vale ressaltar, entretanto, que em 2011 “[...] a Eslováquia introduziu uma contribuição social para financiar a saúde, enquanto o México voltou a tributar os dividendos em 2014. Restou somente a Estônia com um regime de

²⁵ [...] tendente aos impostos indiretos, enquanto nos países da OCDE se arrecada importante parcela de impostos diretos, de modo especial, do imposto sobre a renda física, que é o que tem um maior impacto redistributivo (tradução própria).

²⁶ Dado que o imposto de renda pessoal é o mais progressivo dos impostos, é possível inferir que as estruturas tributárias da região latino-americana são mais regressivas do que aquelas correspondentes às economias desenvolvidas, o que afeta negativamente a distribuição de renda e converte a América Latina em uma das regiões mais desiguais do mundo (tradução própria).

isenção total como no Brasil.” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 15). Existe, porém, alguma heterogeneidade entre aqueles que praticam a dupla tributação. Alguns países tributam mais a pessoa física, enquanto outros a pessoa jurídica, mas, na média, a alíquota está próxima de 24,1%, abrangendo percentual de 6,9% (Nova Zelândia) a 42% (Dinamarca) (SILVA; COSTA, 2018, p. 11).

Esta seção buscou conceituar os principais tópicos a respeito dos objetivos e financiamento do Estado e de como esse financiamento pode se processar através do sistema tributário “ideal”. Nesse sentido, foram descritos princípios gerais que, segundo a literatura, norteiam a tributação justa, tais como os princípios do benefício ou da capacidade contributiva. Depois de observar que a aplicação do princípio da capacidade contributiva é a forma “justa” de tributação, decorre disso o conceito de progressividade da tributação e também uma análise de como (e se) este conceito permeia o Sistema Tributário Nacional. Em seguida, a partir da caracterização do sistema brasileiro e suas principais modificações pós-1988, buscou-se um comparativo entre as práticas nacionais e as internacionais em termos de tributação. Na próxima seção, será feita uma revisão de trabalhos que buscaram descrever e medir os efeitos da carga tributária na regressividade e concentração de renda.

1.3 Desenho tributário e impactos na regressividade e concentração de renda

A análise a seguir será realizada por meio de duas subseções: a **1.3.1**, que se ocupará da regressividade da carga tributária, e a **1.3.2**, da concentração de renda.

1.3.1 A carga tributária e o impacto na regressividade do sistema tributário brasileiro

Salvador (2014, p. 12) afirma que, apesar de ter havido mudanças quanto ao tamanho e à composição da carga tributária, a partir do início do século XXI, elas não foram capazes de reverter o perfil regressivo do sistema tributário. De fato, o autor mostra que, entre os anos 2000 e 2011, a carga aumentou de 33,20% para 35,31% e os tributos incidentes sobre o consumo recuaram de 59,75% para 55,74% sobre o total da arrecadação do setor público. Por outro lado, foram verificados também um aumento dos impostos incidentes sobre a renda (de 8,57% para 10,76%) e sobre o patrimônio (de 0,94% para 1,31% do PIB). Diante dessas estatísticas, percebe-se que a despeito da diminuição dos tributos incidentes sobre o consumo, relativamente ao total da arrecadação, essa categoria continua a representar uma parcela significativa da carga tributária.

Outra questão que pode influenciar a regressividade do sistema tributário nacional refere-se à aplicação da técnica da seletividade dos impostos, conforme ressaltado anteriormente. Salvador (2014, p. 13) mostra que os bens supérfluos apresentam alíquotas menores do que os bens essenciais (considerados básicos) devido à influência expressiva do ICMS na composição da carga tributária. Isso é agravado pelo fato de haver diversas alíquotas desse imposto - visto que são determinadas por cada unidade federativa - provocando assimetria da legislação tributária do país.

Outros tributos indiretos que possuem elevada regressividade são as contribuições sociais, como a CSLL e a COFINS, tributos federais que objetivam o financiamento da seguridade social no Brasil (saúde, assistência social e previdência). Sobre a questão do déficit da Previdência e da necessidade de aumento de arrecadação para fazer frente às despesas previdenciárias, Zockun et al. (2007) discutem como o Estado brasileiro criou as contribuições sociais, tributos que o governo não precisa repartir com estados e municípios. O resultado dessa configuração, para os autores, é uma “[...] enorme carga de tributos indiretos, reconhecidamente regressivos, na forma das conhecidas CSLL, COFINS e congêneres [...]” (ZOCKUN ET AL., 2007, p. 36). A COFINS incide sobre a receita bruta e pode ser repassada ao consumidor final através da venda de mercadorias e serviços de qualquer natureza, isso é, apresenta potencial regressivo, característica esta que, segundo Salvador (2014, p. 15), limita a razão de ser da contribuição. Em outras palavras, os efeitos redistributivos da política de seguridade social (gasto público progressivo), à qual a COFINS está associada, são financiados predominantemente pelas camadas mais pobres.

No que se refere à participação da tributação direta na carga tributária, mais precisamente a incidente sobre o patrimônio, Appy (2016) afirma que, no Brasil e na maioria dos países, essa categoria de base de incidência representa um pequeno percentual em relação a outras. Ressalta-se que taxar pouco o patrimônio (incidência direta) em favor do consumo (incidência indireta) é um dos elementos que podem contribuir para a regressividade. Em outras palavras, “[...] os tributos sobre o patrimônio são importantes por seu impacto distributivo.” (APPY, 2016, p. 13).

Em relação aos impostos sobre patrimônio (IPTU, IPVA e ITR) e transmissão (ITBI e ITCMD), Afonso (2013, p. 11) evidencia que correspondem a 1,5% do PIB. Nesse aspecto, o autor afirma que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência estadual, tem uma arrecadação maior que o que incide sobre imóveis urbanos, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de competência municipal. Salvador (2014, p. 21) demonstra que, em 2011, com dados da SRF, STN, Conselho Nacional

de Política Fazendária (CONFAZ) e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a arrecadação tributária baseada no patrimônio equivalia a apenas 3,7% do total, diferindo sobremaneira com relação a alguns países desenvolvidos²⁷. De fato, o autor pontua que a ampliação da arrecadação tributária sobre o patrimônio, entre 2000 e 2011, deveu-se principalmente ao IPVA, em função do aumento da produção de veículos. Em contrapartida, considerando que o IPVA não incide sobre determinados veículos (patrimônios móveis), tais como jatos, helicópteros, iates e lanchas, percebe-se em que medida o sistema tributário tende a privilegiar detentores de maior poder aquisitivo. Afonso e Castro (2013) também evidenciam a baixa representatividade dos tributos patrimoniais. Nesse sentido, os autores explicitam como a arrecadação do IPTU, que, na visão deles, “deveria ser o mais relevante tributo patrimonial do país”, perde espaço em relação à do IPVA ao longo do tempo (AFONSO; CASTRO, 2013, p. 180). Em relação ao IPTU, vale ressaltar também que “[...] tem no comando constitucional a progressividade; contudo, o efeito tem sido o estabelecimento de alíquotas neutras na cobrança deste imposto.” (SALVADOR, 2014, p. 21). Appy (2016, p. 13) oferece uma análise complementar, ao evidenciar que “[...] há fortes indícios de que o potencial de arrecadação do IPTU fica muito aquém de seu potencial, especialmente no caso de pequenos municípios.”.

Ainda em referência aos tributos incidentes sobre o patrimônio, convém destacar a situação a respeito do imposto rural - o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) - de competência federal, e o imposto sobre herança - o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) - de competência estadual. Em relação ao primeiro, por conta da expressiva existência de latifúndios no Brasil, esperava-se que fosse fonte significativa de arrecadação tributária. Ao contrário, Afonso (2013, p. 11), para ilustrar, afirma que “[...] em todo o país arrecada menos imposto que os imóveis só do bairro de Copacabana no Rio de Janeiro.”. Em termos numéricos, Salvador (2014, p. 21) afirma que a cobrança de impostos sobre as propriedades rurais é mínima, totalizando apenas 0,01% do PIB e Appy (2016, p. 13) ressalta a “[...] baixíssima receita do ITR, que em 2014 não chegou a R\$ 1 bilhão, indicando a necessidade de uma ampla revisão da legislação e da estrutura de fiscalização deste imposto.”. Em relação ao segundo, Afonso (2013, p. 11) também ilustra a baixa expressão desse imposto, ao afirmar que sua arrecadação “[...] é um terço a menos que a parcela federal no seguro obrigatório para

²⁷ Canadá (10%), Japão (10,3%), Coreia do Sul (11,8%), Grã-Bretanha (11,9%) e EUA (12,15%); ver OWENS, Jeffrey. *Fundamental tax reform: an international perspective*. Paris: OECDs Centre for Tax Policy & Administration, 2005.

mortes no trânsito.”, o seguro DPVAT²⁸. Appy (2016, p. 13), por sua vez, afirma que a alíquota máxima para o ITCMD é 8%, porém a maioria dos estados adota uma alíquota máxima de 4%. As medidas apontadas por Appy (2016) são o aumento da alíquota do imposto e a harmonização entres os entes subnacionais, de modo a evitar uma “guerra fiscal”.

Zockun et al. (2007, p. 19) comparam, para os anos de 1996 e 2004, as cargas direta e indireta por faixa de renda familiar e constatam que houve aumento da regressividade do sistema tributário como um todo, com aumento da carga tributária total para todas as faixas. Nesse sentido, é possível verificar que, para famílias com renda de até dois salários mínimos, a carga tributária total cresceu 20,6 pontos percentuais (em percentual da renda familiar), ao passo que, para aquelas com renda superior a trinta salários mínimos, o aumento foi de 8,4 pontos percentuais (ZOCKUN ET AL., 2007, p. 19). Além disso, observa-se que, em 2004, a tributação indireta representava 45,8% da renda familiar, para aqueles que dispunham de até dois salários mínimos, e 16,4% para aqueles com mais de trinta salários mínimos. Esse resultado pode ser visualizado quando se adota uma medida de regressividade alternativa para mensurar essa discrepância, ou seja, a relação entre a carga tributária da primeira e última classes de renda. Assim, verifica-se que em 1996 essa relação era de 1,58 e, em 2004, aumentou para 1,86 (ZOCKUN ET AL., 2007, p. 19).

Diante dessas questões, é possível constatar que não só a composição da carga tributária se apoia numa elevada tributação indireta como também ela tende a onerar justamente a população de baixa renda. Além disso, verifica-se que impostos diretos no Brasil possuem baixa representatividade e o Imposto de Renda, “[...] instrumento tributário, por excelência, para perseguir fins distributivos [...]” (ORAIR; GOBETTI, p. 232, 2018), “[...] tributa severamente os rendimentos dos trabalhadores e privilegia os elevados rendimentos do capital.” (RODRIGUES; OLIVEIRA, p. 18, 2017). Em relação a isso, Rocha (2002, p. 100) indica a necessidade de mudanças na concepção do imposto de renda, o qual dá tratamento diferenciado para os rendimentos de capital. De acordo com a autora, o grau de progressividade do imposto de renda poderia ser alterado, caso a renda do capital, a qual é submetida à taxa exclusividade na fonte, fosse taxada de forma progressiva. Essa configuração poderia ter efeitos distributivos favoráveis, mediante o maior peso do IRPF na arrecadação em contrapartida ao dos impostos indiretos. Silveira (2008, p. 49) resume:

²⁸ Seguro de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestre, obrigatório pela lei 6.194/74, que donos de veículos devem recolher junto com o IPVA e utilizado para indenizar vítimas de acidentes de trânsito causados por veículos motorizados que circulam por terra ou por asfalto.

Temos, assim, uma baixíssima eficácia redistributiva da política tributária, que decorre, em grande medida, das dificuldades em se tributar de modo mais efetivo os rendimentos mais elevados não originários do trabalho assalariado, como os provenientes de aluguéis, do trabalho por conta própria, das aplicações financeiras e do patrimônio.

1.3.2 A carga tributária e o impacto na concentração de renda

Kakwani (1977) analisa os problemas de medição da progressividade na tributação (assim como do gasto público) e demonstra como o efeito distributivo da tributação é influenciado por mudanças na alíquota média de tributação, enquanto a progressividade é mantida constante, e vice-versa. Para tal tarefa, o autor faz uma análise empírica de mudanças nos graus de desigualdade de renda após a incidência de impostos para quatro países, a saber, Austrália, Canadá, Reino Unido e Estados Unidos. Assim, para a Austrália, Kakwani (1977, p. 76) identificou que o imposto de renda reduzia a desigualdade de 6% a 9%, fazendo daquele imposto consideravelmente mais progressivo do que o sistema tributário como um todo. Ao mesmo tempo, o autor constatou que o efeito líquido dos demais impostos, sobre a desigualdade de renda, era de aumentá-la em 1% a 4%. Além disso, verificou-se, para aquele país, que os impostos mais progressivos eram os que incidiam sobre a propriedade e doações. No entanto, haja vista estes impostos representarem, à época, apenas 1% do total das receitas tributárias, seus efeitos na desigualdade de renda foram relativamente pequenos.

Kakwani (1977) chega à conclusão de que o principal aspecto regressivo é a tributação indireta, que aumentou a desigualdade de renda em aproximadamente 4%. No caso dos Estados Unidos, por sua vez, os resultados empíricos também mostraram importantes aspectos para o sistema tributário. Por um lado, os impostos federais como um todo foram responsáveis pela redução da desigualdade de renda, e, por outro lado, os impostos nos níveis subnacionais contribuíram para o aumento da desigualdade de renda (KAKWANI, p. 78, 1977)

Resumidamente, a medida de progressividade utilizada por Kakwani (1977) ajuda a identificar os diferentes efeitos da tributação na distribuição de renda. Por meio de análises empíricas, o autor mostrou que tanto o grau de progressividade tributária quanto a alíquota média da tributação desempenham papel-chave para a redução na desigualdade de renda.

No âmbito da América Latina e Caribe, o relatório sobre desenvolvimento humano, realizado por Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2010), mostra que a região é uma das mais desiguais. Nesse sentido, entre os vinte países que a compõem, verifica-se que o Brasil tem o terceiro pior Índice de Gini (0,56), atrás apenas de Haiti (0,59) e Bolívia (0,60) (PNUD, 2010, p. 26). Isso significa que a concentração de renda no Brasil, medida pelo

índice de Gini, faz o país figurar entre algumas nações da África Subsaariana, conhecida por ser uma das regiões mais miseráveis do mundo. Além disso, na publicação do Sindifisco (2018, p. 15) é argumentado que, apesar de o Brasil estar entre as dez maiores economias do mundo, também está entre as dez piores na distribuição de renda.

Espada (2013) realiza um experimento para a região da América Latina, no qual calcula o índice de Gini antes e depois da incidência tributária sobre a renda e o compara com o dos países da OCDE. Constatase, nessa situação, que o índice de Gini para países como México e Argentina, depois de impostos e transferências, sofre um aumento. No caso do Brasil, porém, o índice de Gini apresenta uma ligeira redução, mas de forma alguma comparável a que ocorre no âmbito da OCDE. Por conta disso, sobre a região latino-americana, pontua a autora: “[...] lejos de funcionar como un mecanismo que favorece la distribución más equitativa del ingreso, los sistemas tributarios de la región están presionando hacia una mayor desigualdad.”²⁹ (ESPADA, 2013, p. 15).

No caso exclusivo do Brasil, Rocha (2002) oferece um estudo que utiliza dados da PNAD para medir o impacto redistributivo do imposto de renda (IRPF) entre os anos 1981 e 1999 (busca aferir em que medida o imposto de renda pode reduzir o índice de Gini). Para 1998, a autora encontrou uma redução do índice de Gini nacional de 4,05%, de 0,617 para 0,592 (ROCHA, 2002, p. 99). No entanto, a autora adverte para o fato de que, devido à elevada desigualdade da distribuição de renda bruta no Brasil, o efeito distributivo do IRPF é limitado. A despeito disso, são relacionadas quais características do IRPF podem contribuir para maior impacto distributivo, a saber, quanto menores forem a dedução por dependente e o limite de isenção e quanto maior for o grau de progressividade das alíquotas.

Após evidenciar as características regressivas do sistema tributário brasileiro, devido à alta concentração de impostos indiretos na composição da carga tributária, é possível avaliar como tal característica pode influenciar a concentração de renda³⁰. A fim de verificar a incidência do sistema tributário brasileiro com foco em tributos indiretos, Pintos-Payeras (2010) considera o ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI sobre a despesa monetária familiar, baseado na POF 2002-2003 em conjunto com a legislação tributária. A regressividade do sistema tributário está associada, segundo Pintos-Payeras (2010), à significativa participação dos

²⁹ “Longe de funcionar como um mecanismo que favorece uma distribuição de renda mais equitativa, os sistemas tributários da região estão conduzindo a uma maior desigualdade” (tradução própria).

³⁰ Há alguns estudos que sugerem uma correlação negativa entre o índice de Gini e a carga tributária de determinado país. Nesse sentido, Salvador (2014, p. 11) mostra que, para países da OCDE no ano de 2010, a carga tributária elevada está relacionada à diminuição da desigualdade de renda. Apesar disso, o autor mostra que, no caso do Brasil, a regressividade de seu sistema impede que este fato se verifique.

impostos indiretos - mais especificamente ICMS, PIS e Cofins, que oneram as classes de renda mais inferiores. O autor demonstra que, à medida que a renda per capita aumenta, a regressividade tende a suavizar (PINTOS-PAYERAS, 2010, p. 173), considerando que, entre a primeira faixa de renda per capita (até R\$ 120)³¹ e a última (R\$ 3.840 ou mais) a carga média de ICMS cai 71,57% (de 10,94% para 3,11%). Padrão similar é observado para o PIS e a Cofins. Ao calcular o índice de Lerman-Yitzhaki³² para o Brasil, Pintos-Payeras (2010) encontra um valor igual a -0,137, o que indica regressividade da carga tributária indireta. Além disso, é possível constatar no estudo que o índice de Gini aumenta de 0,599 para 0,606, o que demonstra que a incidência dos tributos indiretos selecionados está associada ao aumento da desigualdade³³. Não obstante, é necessário ressaltar que o índice de Lerman-Yitzhaki, para esse estudo, apresenta valores positivos para o ISS e o IPI, o que indica que determinados impostos indiretos não são necessariamente regressivos. Pelo lado da despesa familiar per capita, Pintos-Payeras (2010, p. 173) salienta que “[...] a má seleção dos impostos indiretos no Brasil [...]” é responsável pelo índice de progressividade de -0,075. Diante do exposto, constata-se que a contribuição do estudo de Pintos-Payeras (2010) é verificar que o índice de progressividade pode diferir dependendo de sua ótica de cálculo (despesa ou renda). No caso do Brasil, ao adotar a renda como base, o índice de Lerman-Yitzhaki é igual a -0,099 para a carga tributária total (e elevação do Coeficiente de Gini de 0,599 para 0,600 após a incidência tributária). Quando o cálculo é realizado a partir da despesa familiar, apesar de haver um aumento da carga tributária, entre a primeira e a última faixas de renda, constata-se um índice de Lerman-Yitzhaki negativo. Em outras palavras, mesmo quando a despesa familiar per capita é tomada como base para fins de impostos recolhidos, o índice de Lerman-Yitzhaki permanece negativo, apontando a regressividade da carga tributária. Além disso, Pintos-Payeras (2010) argumenta que nessa ótica há um aumento do índice de Gini, de 0,614 para 0,616, o que indica piora na desigualdade.

Estudo do Ipea (2011) utiliza dados da POF e da PNAD, para os anos de 2002-2003 e 2008-2009, para investigar a possível ação redistributiva empreendida pelo Estado brasileiro. Para tanto, o estudo avalia o comportamento do índice de Gini em cada uma das etapas da renda segundo a intervenção do Estado (basicamente o que resta da renda depois dos benefícios governamentais e das tributações diretas e indiretas). Pode-se verificar que há sucessivas quedas

³¹ R\$ de 15 de janeiro de 2003.

³² Valores positivos indicam que o imposto é progressivo e valores negativos indicam que o imposto é regressivo.

³³ Pintos-Payeras (2010) considera o ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI sobre a despesa monetária familiar, baseado na POF 2002-2003 em conjunto com a legislação tributária.

para o índice de Gini conforme o governo oferece os benefícios, seguida da tributação direta da renda. Analisando o estágio da tributação direta, para o ano de 2003, constata-se uma redução do índice de Gini de 0,617 para 0,605; e, para o ano de 2009, de 0,586 para 0,571 (IPEA, 2011, p. 4). Ao passo que, no estágio em que se realiza a tributação indireta da renda, verifica-se uma expansão do índice de Gini tanto para o ano de 2003, quanto para o de 2009. Em termos numéricos, o índice aumenta de 0,605 para 0,633 (2003) e de 0,571 para 0,598 (2009). A respeito desse resultado, o estudo conclui que o “[...] gasto social e os tributos incidentes sobre as famílias apresentam, em seu conjunto, um efeito progressivo. Observa-se, todavia, uma regressividade na incidência tributária total da tributação, devido ao predomínio dos tributos indiretos sobre a base de arrecadação.” (IPEA, 2011, p. 4).

Fernandes, Campolina e Silveira (2019) propõem o exercício de aferir as variações no índice de Gini, à medida que os diferentes estágios da tributação acontecem. Nesse caso, há três cenários distintos no que se refere à configuração do IRPF, a saber: (a) o IRPF de 2019; (b) o IRPF que taxa lucros e dividendos à alíquota linear de 15%; e (c) o IRPF que taxa lucros e dividendos a alíquotas progressivas (tal como no caso dos rendimentos do trabalho). Pode-se observar que nos três casos analisados pelos autores o índice de Gini aumenta depois da incidência da tributação indireta. No cenário (a), há um aumento de 2,80% (de 0,6857 para 0,7049); no (b), um aumento de 2,74% (de 0,6816 para 0,7003); e, por fim, no cenário (c), um aumento de 2,70% (de 0,678 para 0,696) (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 34). Diante desses resultados, os autores concluem que “Esta é a expressão numérica sintética da iniquidade no sistema tributário brasileiro: a ênfase na tributação indireta em detrimento da direta apenas contribui para concentrar mais a renda no Brasil, por onerar relativamente mais as classes mais pobres.” (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 34).

Nesse sentido, Silveira et al. (2013) utilizam o índice de Kakwani para aferir a progressividade a cada etapa da tributação, com dados da POF 2002-2003 e 2008-2009. Para o período 2002-2003, verifica-se que depois da incidência dos impostos indiretos (renda pós-tributação), o índice de Kakwani varia de 0,122 (na renda disponível, isso é, antes da incidência dos tributos indiretos) para -0,125. Para o período 2008-2009, verifica-se que o índice varia de 0,1423 (renda disponível) para -0,130 (renda pós-tributação) (SILVEIRA ET AL., 2013, p. 44). Assim, para ambos os casos, percebe-se que o teste realizado pelos autores evidencia o caráter regressivo da tributação indireta.

1.4 O Imposto de Renda e seu papel na progressividade

A introdução de uma seção específica relacionada ao imposto de renda se justifica por ele ser considerado pela literatura o imposto progressivo por excelência, a partir do qual podem-se aplicar os princípios da equidade horizontal e vertical com relativa facilidade. Além disso, alguns estudos³⁴ se dedicaram exclusivamente a medir o efeito sobre a concentração de renda a partir de mudanças estruturais no IR. A seção **1.4.1** trata do IR em si e a **1.4.2**, da legislação tributária que é apontada como limitadora da progressividade do IR.

1.4.1 Imposto de renda

Como esclarecido acima, os impostos podem incidir sobre três bases principais: a renda, a propriedade e o consumo. Dessa maneira, quando o ônus tributário incide sobre as remunerações dos fatores da economia, isso é, salários, aluguéis, lucros, juros, dividendos, royalties etc., este é denominado imposto de renda. Além disso, vale ressaltar que existem dois tipos de imposto de renda: o imposto de renda da pessoa física (IRPF) e o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ).

Em linhas gerais, o IRPF é cobrado “[...] em base pessoal, com isenções e alíquotas progressivas, determinadas pelas características individuais do contribuinte.” (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011, p. 24). Sendo assim, as pessoas físicas prestam contas à Receita Federal, em cujas rendas tributáveis (rendas totais menos as deduções e isenções) incide o imposto de renda devido, de acordo com diretrizes do Regulamento do Imposto de Renda. Nesse sentido, as deduções correspondem a gastos, tais como os de saúde, educação, dívidas, entre outros, que podem ser abatidos do valor total a ser recolhido ao fisco. No caso das isenções, estas são atribuídas a rendas que recebem tratamento diferenciado, como é o caso dos lucros e dividendos no Brasil, resultando na diminuição da renda tributável. Por fim, sobre a renda tributável, há ainda alíquotas escalonadas, que aumentam de valor conforme o contribuinte ocupe determinada faixa de renda, segundo Tabela 1 abaixo:

Tabela 1 – Imposto de Renda para ano-base 2019 (continua)

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	Isento	Isento
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80

³⁴ Consultar, por exemplo, Castro (2014), Gobetti e Orair (2015) e Fernandes, Silveira e Campolina (2019).

Tabela 1 – Imposto de Renda para ano-base 2019 (conclusão)

De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da BRASIL, 2018³⁵.

Como há uma diferença entre renda total e renda tributável, ocorre, igualmente, uma diferenciação entre alíquota nominal, que incide sobre a primeira, e alíquota efetiva, incidente sobre a segunda. Apesar dessa constatação, em termos da técnica da progressividade, o imposto de renda, por ser uma forma de tributação direta, é mais apropriado (já que incide sobre a riqueza do contribuinte) do que os impostos sobre o consumo. De fato, a explicação de Viol, Rodrigues e Paes (2002, p. 7) sobre o imposto de renda é esclarecedora: “Não é por acaso que as políticas tributárias de cunho redistributivo apoiam-se basicamente nesse imposto, pois fica garantido, ao menos teoricamente, que o contribuinte não poderá transferir a outrem a carga tributária que lhe é imposta.”. Giambiagi e Além (2011, p. 25) também estão em consonância com essa afirmação, ao afirmar que o IRPF “[...]é o imposto pessoal por excelência e, sendo assim, é aquele que mais se adapta aos princípios da equidade e progressividade, à medida que permite, de fato, uma discriminação entre os contribuintes no que diz respeito à sua capacidade de pagamento.”. Nessa perspectiva, verificadas essas condições, o imposto de renda seria classificado como justo, de modo que, pelo princípio da progressividade, as autoridades tributárias extrairiam mais impostos dos contribuintes com maior capacidade de contribuir, a qual pode ser medida pela renda.

Apesar dessas vantagens como mecanismo de redistribuição de renda e fomento de justiça fiscal, pode-se dizer que este imposto está abaixo do potencial no Brasil. Um relatório de observação da Presidência da República (2009) mostra que a arrecadação do IRPF foi de 1,6% do PIB ou 4,7% da carga tributária total, para o ano de 2001. Comparativamente, nesse mesmo ano, nos países da OCDE este tipo de imposto correspondia a 10% do PIB, em média, ou a 26,5% do total das receitas de impostos (RELATÓRIO DE OBSERVAÇÃO Nº 1, 2009, p. 20). Paes (2014), ao realizar um estudo comparativo do IRPF entre o Brasil e outros países da América Latina, demonstra que a arrecadação do IRPF no Brasil apresentou relativa estabilidade³⁶. Nesse sentido, o autor evidencia que, entre 1990 e 2010, a participação do IRPF

³⁵ Tabela de incidência mensal idêntica à do ano-calendário de 2015, conforme *site* da Receita Federal. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em: 14 nov. 2019.

³⁶ Paes (2014) utilizou dados da OCDE (2010, 2012) e da Receita Federal (2011).

no PIB cresceu menos de 10% e, em relação à arrecadação total, decresceu pouco mais de 5% (PAES, 2014, p. 490).

Adicionalmente, é necessário ressaltar que, ainda que se constate a progressividade do imposto de renda, esta não é suficiente para compensar um sistema tributário influenciado pela natureza dos demais impostos predominantemente regressivos. Assim, este fato é especialmente relevante quando, conforme visto acima, os impostos sobre a renda compõem uma fatia significativamente baixa da carga tributária, comparados a outros impostos. De fato, como afirmam Zockun et al. (2007, p. 18), mesmo que o imposto de renda no Brasil seja progressivo, a progressividade desta tributação direta se torna insuficiente para contrabalançar o caráter regressivo da tributação indireta. Os autores utilizam dados da Secretaria da Receita Federal e verificam que o IRPF perde a intensidade da progressividade qualificada pelas alíquotas nominais. Este fato se verifica, ainda segundo os autores, por conta dos abatimentos e deduções aos quais o IRPF está sujeito. Dessa maneira, é possível observar que as alíquotas efetivas (após os abatimentos e deduções) são, para todas as faixas de renda anuais tributáveis, muito menores que suas respectivas alíquotas nominais (ZOCKUN ET AL., 2007, p. 20). A respeito dos abatimentos e deduções e as influências que estes têm sobre as alíquotas efetivas, os autores afirmam que

Se a capacidade de contribuir é dada pela renda, as escolhas individuais não devem interferir no montante destinado ao fisco. Número de dependentes, gastos com educação, com saúde e outros estão na esfera da escolha do indivíduo e, como tal, não são motivos para reduzir a contribuição individual [...] (ZOCKUN ET AL., 2007, p. 20).

Outra questão que se insere no debate a respeito do grau de progressividade do imposto de renda é aquela que trata da tabela de cobrança em si, a saber: o número de faixas de renda sobre as quais incidem as alíquotas; o limite de isenção do imposto; e a alíquota máxima de tributação (ver Tabela 1, f. 39). Paes (2014, p. 490) identifica que, apesar de o Brasil estar abaixo da média dos países da América Latina em relação à arrecadação do IRPF, “[...] as alíquotas máximas aplicadas ao imposto, os limites de isenção e a arrecadação em relação ao PIB per capita brasileiro, parecem estar adequados à posição do país na América Latina.”. Levando em consideração esses parâmetros, verifica-se que a condução da política tributária no Brasil, ao longo do tempo, tem caminhado em sentido oposto ao da progressividade. Nesse sentido, vale ressaltar que a tabela do IRPF, no período de 1983 a 1985, estabelecia não só treze faixas de renda, mas também alíquotas que variavam de 0% a 60%, com interstício de 5%³⁷. Já

³⁷ Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

em 1989, houve uma redução de nove faixas que vigoravam à época, com alíquotas de 0% a 45%, para tão somente duas faixas, com alíquotas de 10% e 25%³⁸. No ano de 1995, por sua vez, existiam três faixas de renda, com alíquotas de 15%, 26,6% e 35% a qual, anteriormente, havia sido suprimida por haver poucos contribuintes na última faixa de renda³⁹. Entre 1998 e 2008, predominaram apenas duas faixas, com alíquotas de 15% e 27,5%. Por fim, a partir de 2009 houve a diminuição da alíquota mínima, para 7,5%, assim como a inclusão de alíquotas intermediárias de 15% e 22,5%, mais a alíquota máxima anterior, de 27,5%⁴⁰ (RELATÓRIO DE OBSERVAÇÃO, Nº 1, 2009, p. 21).

Depois de analisar particularidades da tabela de cobrança do IRPF, outra questão relevante que a literatura aponta é o tratamento diferenciado que a renda recebe, em termos de incidência tributária, dependendo de sua fonte de recebimento. Silveira (2008) utiliza dados da POF 2002-2003 para demonstrar que a tributação da renda comporta outras dimensões que levam em consideração não somente o nível de renda propriamente dito, mas também sua origem. Em outras palavras, dependendo da fonte de recebimento da renda, a incidência da tributação direta (especificamente o IR), pode ser diferenciada:

Efetivamente, uma família cuja renda é predominantemente oriunda do trabalho assalariado com carteira assinada recolhe mais tributos diretos que uma família de renda semelhante, mas cujas principais fontes são os aluguéis, o negócio próprio e as aplicações financeiras. Buscou-se, assim, discriminar a incidência da tributação direta segundo as principais fontes de rendimento (SILVEIRA, 2008, p. 98).

É possível verificar, segundo Silveira (2008), que os 20% mais ricos, cujos rendimentos provêm da venda de ativos e das aplicações de capital são onerados tanto quanto (ou menos que) aqueles que estão no 2º e 3º quintos de renda, cujos rendimentos provêm do trabalho assalariado. Em outras palavras, observa-se que o IR onera mais as famílias que possuem rendimentos provenientes do trabalho, do que os empregadores e trabalhadores por conta própria. Além disso, ao considerar os 5% e 1% mais ricos, os tributos diretos representam 4,5% e 5,7% das rendas, incidência semelhante a que recai nas famílias nos 3º e 4º décimos de renda, cujos rendimentos provêm do trabalho assalariado (SILVEIRA, 2008, p. 100).

Em relação ao IRPJ, a tributação ocorre sobre a remuneração da capacidade empresarial das firmas e sociedades (as pessoas jurídicas ou empresas individuais), ou seja, o lucro. Diferentemente das pessoas físicas, existem quatro formas de tributação a que a pessoa jurídica,

³⁸ Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988.

³⁹ Lei nº 8.848, de 28 de janeiro de 1994.

⁴⁰ Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007.

por opção ou por determinação legislativa, está sujeita: Simples; Lucro Real; Lucro Presumido; Lucro Arbitrado. Além disso, outras características que permeiam a tributação das pessoas jurídicas e a renda do capital são exploradas a seguir.

1.4.2 Lucros e dividendos e juros sobre capital próprio (JSCP)

No que se refere à renda do capital, no modelo clássico de tributação verifica-se que os lucros das empresas são tributados depois de serem apurados contabilmente, assim como os dividendos recebidos pelos acionistas. Conforme explicam Gobetti e Orair (2016, p. 11), os lucros eram tributados em dois momentos, ou seja, na pessoa jurídica e na física. No caso do Brasil, o sistema clássico puro deixou de ser adotado a partir da década de 1990, pois os dividendos “[...] não integravam a base de cálculo do IRPF, como em muitos países, mas eram tributados exclusivamente na fonte, a uma alíquota inferior às máximas aplicadas aos salários, submetidos à tabela progressiva.” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 11).

Mesmo em face desse quadro de tratamento especial dispensado aos dividendos, comparativamente a outros países, em 1995 o governo brasileiro implementou mudanças na legislação tributária que atuaram a favor da renda de capital. Assim, por meio da Lei nº 9.249/1995, podem-se citar duas alterações que, por mudar a maneira como o lucro era tributado, objetivavam atrair capitais e estimular investimentos: os juros sobre capital próprio e a isenção de lucros e dividendos. A respeito do primeiro, assim dispõe o caput do art. 9º da referida lei:

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.

Como esboçado anteriormente na seção **1.2.1**, os juros sobre capital próprio são uma despesa fictícia, gerada quando a pessoa jurídica (sob regime de lucro real) toma recursos emprestados dos seus acionistas ou sócios para o exercício de suas atividades regulares. Em compensação, a pessoa jurídica os remunera, mediante juros, antes do recolhimento do IRPJ e da CSLL, o que faz com que a base de cálculo destes impostos diminua. Assim, a figura dos juros sobre capital próprio causa “[...] uma redução da base tributária do IRPJ e da CSLL devido pelas empresas [...]” e pode ser considerada “[...] uma forma secundária de distribuição de lucros e dividendos.” (OXFAM, 2017, p. 51). Assim, o efeito prático desse artifício técnico-contábil é que, em vez de incidir a alíquota de 34% (CSLL e IRPJ) sobre essa parcela de lucro

da empresa, há uma incidência na fonte de alíquota de 15% quando ela é repassada aos acionistas. Uma das consequências desse fato é apontada pela literatura:

É injusta a tributação exclusiva na fonte dessa renda, porque o rendimento do capital não é submetido totalmente à tributação progressiva, mas apenas à proporcionalidade, o que fere os Princípios da Igualdade e da Progressividade, estabelecidos na Constituição Federal (SINDIFISCO, 2018, p. 27).

A outra alteração introduzida pela Lei nº 9.249/1995, como dito anteriormente, refere-se à isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos. Essa alteração está prevista no art. 10º daquela lei:

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.

Essa alteração implica que os rendimentos (derivados de lucros ou dividendos) dos acionistas ou sócios das pessoas jurídicas não são tributáveis, quer seja na fonte quer seja na declaração de ajuste anual. Uma consequência da configuração descrita acima é descrita por Fernandes, Campolina e Silveira (2019, p. 13), cujas estimativas indicam que o lucro do acionista pode aumentar aproximadamente 21%, ao combinar a isenção dos dividendos com a aplicação dos JSCP (mediante um percentual hipotético de 10% do lucro bruto). Diante desse cenário, portanto, percebe-se a violação do princípio da equidade, já que essa disposição legal confere tratamento diverso a contribuintes de mesma capacidade contributiva. Enquanto o lucro auferido por uma empresa é tributado e os dividendos distribuídos aos sócios e acionistas constam como isentos na declaração do imposto de renda da pessoa física, os rendimentos do trabalho podem ser tributados até a alíquota máxima de 27,5%.

A respeito dos argumentos favoráveis à essa configuração legislativa, vale destacar aquele que se apoia no conceito da bitributação. Segundo alegam os defensores desse argumento, a tributação posterior na pessoa física configura uma injustiça fiscal, tendo o lucro já sido tributado na pessoa jurídica. De fato, segundo Zockun et al. (2007, p. 20), o ato de tributar a empresa configura uma maneira indireta de tributar o detentor de capital, razão pela qual a legislação brasileira não prevê tributar adicionalmente os dividendos e lucros distribuídos que já foram previamente tributados pelo IRPJ e CSLL. De forma semelhante, a respeito dos juros sobre capital próprio, a fim de evitar a bitributação, eles não são tributados pelo IRPJ, mas pelo IRPF.

Gobetti e Orair (2016, p. 14) expõem dois pontos de vista, um jurídico e outro econômico, segundo os quais a argumentação da bitributação se mostra um tanto quanto frágil.

Sob a perspectiva jurídica, é questionada a diferença entre os sujeitos passivos em que a taxaçoão acontece: na pessoa jurídica há a incidência do IRPJ/CSLL e na pessoa física, do IRPF sobre dividendos. Para essa interpretação, portanto, por haver uma clara independência legal entre as pessoas física e jurídica, uma não pode ser confundida com a outra. Sob a perspectiva econômica, o acionista é indiferente a quantas vezes o lucro é tributado, importando apenas o resultado final dessa tributação. Em termos gerais, se o IRPJ/CSLL fosse aumentado, isso poderia compensar a falta de tributação de IRPF (de modo a manter a isenção de dividendos) e não haveria mais a figura da bitributação. Porém, do ponto de vista da empresa, o aumento da alíquota a deixaria em pior situação, “[...] por dar tratamento igual ao lucro retido (e reinvestido) e ao lucro distribuído (que se transformará majoritariamente em poupança privada e não necessariamente retornará à empresa).” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 14). Uma das consequências desse paradigma, como apontado por Salvador (2014, p. 7), é que o ônus tributário recai sobre a população mais pobre, dado que possibilitou uma transferência de tributação sobre a renda do trabalho. Desse modo, as mudanças da legislação tributária, como discutido acima, “[...] alteraram o perfil da tributação no país e contribuíram para a concentração de renda, ferindo a construção de uma sociedade justa e garantidora dos direitos humanos.” (SALVADOR, 2016, p. 7).

Também está de acordo com esse ponto de vista o relatório do Sindifisco (2018, p. 23), para o qual as principais mudanças na legislação tributária, que aconteceram entre 1995 a 2002, “agravaram a regressividade do sistema tributário brasileiro”. Relatório da Oxfam (2017, p. 45) também atribui a perda de progressividade das alíquotas efetivas do imposto de renda, depois da faixa dos 40 salários mínimos, à isenção de impostos sobre lucros e dividendos e à limitação de alíquotas do IRPF. Fernandes, Campolina e Silveira (2019, p. 29), ao analisar dados da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), de 2008, evidenciam que a queda das alíquotas efetivas nos estratos superiores de renda pode ser explicada pela maior concentração de rendimentos de capital à medida que a renda aumenta. Nesse sentido, os autores demonstram que os 71.458 contribuintes, cuja renda é maior que 160 SMs mensais, detêm 46,8% de todos os rendimentos de capital declarados. Em contrapartida, os 25,5 milhões de contribuintes que auferem até 80 SMs detêm 42,7%. De maneira inversa, eles destacam que o primeiro grupo de contribuintes detém apenas 6,0% dos rendimentos de trabalho, ao passo que o segundo detém 89,5% daqueles rendimentos (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 29).

Castro (2014), Gobetti e Orair (2016) e Fernandes, Campolina e Silveira (2019) realizam simulações pertinentes, derivadas de propostas alternativas de mudanças na legislação

do IRPF. Nesse sentido, Castro (2014) lança cinco diferentes hipóteses simuladas para o ano de 2012, com dados da Receita Federal, e analisa os resultados obtidos através de índices de progressividade⁴¹ para cada uma das cinco situações apresentadas. Essas hipóteses são: (1) tributação exclusiva na fonte à alíquota de 15% sobre os lucros e dividendos recebidos por pessoa física; (2) tributação exclusiva na fonte à alíquota de 20% sobre os lucros e dividendos recebidos por pessoa física; (3) aplicação da tabela idêntica à tabela para tributação exclusiva na fonte dos rendimentos oriundos da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa (PLR); (4) criação de uma nova alíquota de 35% para os rendimentos do trabalho; (5) criação de duas novas alíquotas de 35% e 40% para os rendimentos do trabalho. Diante disso, e depois de aplicadas as medidas de progressividade, o autor conclui que “[...] alterações promovidas por meio da tributação do capital levam a um maior potencial redistributivo por fornecerem valores maiores de arrecadação extra e por serem mais concentradas nas faixas de renda mais alta.” (CASTRO, 2014, p. 97). Além disso, o autor afirma que, considerando o índice de Gini da renda bruta de 0,491, para o ano de 2012, as hipóteses de 1 a 3 promovem quedas de quase 10% daquele índice e, assim, “[...] em termos de progressividade, a conjugação dos fatores conspira a seu favor.”.

Gobetti e Orair (2016, p. 26) estimaram, através de dados da Receita Federal, que uma receita de R\$ 149,7 bilhões, para o ano de 2013, foi gerada pela atual estrutura do IRPF, assim como houve redução da desigualdade, pelo índice de Gini, em 2,78%. Os autores analisam quatro conjunturas com o intuito de aferir o efeito das diferentes modificações da legislação do IRPF. Na primeira delas, estimam o impacto da tributação dos dividendos segundo legislação anterior à edição da Lei 9.249/95, com alíquota linear de 15% exclusiva na fonte, sem distinção da renda total do receptor. Essa configuração “[...] atingiria 2,1 milhões de pessoas, aumentaria a receita em R\$ 43 bilhões (valores de 2013) e reduziria a desigualdade em 3,67%, ou seja, 0,89 pontos percentuais (p.p.) a mais do que atualmente.” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 26). No segundo caso, a atual tabela progressiva do IRPF seria utilizada para tributar os dividendos, ou seja, existiria a faixa de isenção, mais alíquotas variando de 7,5% a 27,5%, de acordo com a renda do receptor. Nesse caso, haveria receita adicional de R\$ 59 bilhões, alcançaria 1,2 milhão de pessoas, bem como reduziria a desigualdade em 4,03%. No terceiro caso, o cenário é permanecer com a atual isenção de dividendos, porém introduzir na tabela do IRPF novas alíquotas de 35%, 40% e 45%, a partir de níveis respectivos de renda de R\$ 60 mil, R\$ 70 mil e R\$ 80 mil. Como resultado, haveria o mesmo adicional de receita, porém com

⁴¹ Castro (2014) utiliza índices de Kakwani, Reynolds-Smolensky e Suits.

queda na desigualdade menor que na primeira situação e alcançando maior número de pessoas (3,8 bilhões). Na quarta e última simulação, haveria uma alíquota adicional de 35% do IRPF para rendas acima de R\$ 325 mil, juntamente com uma tabela progressiva para os dividendos (7,5% a 27,5%). Essa configuração atingiria aproximadamente 1,2 milhão de pessoas, geraria receita adicional de R\$ 72 bilhões e a desigualdade cairia 4,31%. (ORAIR; GOBETTI, 2016, p. 27).

Por fim, no estudo de Fernandes, Campolina e Silveira (2019, p. 31), é estimado, através de dados da Receita Federal, o impacto distributivo do IRPF em dois cenários distintos, que buscam medir as variações na distribuição da renda, pelo índice de Gini, após a incidência daquele imposto. Os dois cenários criados pelos autores são:

- a) manutenção da estrutura tributária das alíquotas progressivas aliada à volta da tributação dos lucros e dividendos, a uma alíquota linear de 15%, como vigorou no Brasil até a edição da Lei nº 9.249/1995; b) modificação da classificação dos lucros e dividendos de isentos para tributáveis, sujeitando-os às alíquotas progressivas originais de 15% e 27,5% (FERNANDES, CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 31).

Assim, é possível verificar que, quando introduzida hipoteticamente a tributação sobre os lucros e dividendos, o IRPF contribui para a redução da desigualdade de renda, além de um aumento da arrecadação. Além disso, na situação em que os cenários (a) e (b) não existem, o coeficiente de Gini reduz 1,69%; enquanto no cenário (a) o Gini reduz 2,23% e, no (b), 2,67%. Portanto, verifica-se que no cenário em que a tributação dos lucros e dividendos é progressiva, o impacto sobre o coeficiente de Gini é maior.

2 METODOLOGIA

Depois da análise a respeito das características do sistema tributário brasileiro, isso é, a de que a concentração de renda pode ser explicada em alguma medida pelo perfil da carga tributária, busca-se neste capítulo aferir o impacto da tributação direta e indireta sobre a concentração de renda. Em um primeiro momento, serão selecionados cinco estados com maior e menor arrecadação de ICMS em 2017, a fim de ter uma amostra heterogênea, que reflita o poder arrecadatório de cada estado e seu dinamismo econômico. Em seguida, os estados serão reagrupados pelo índice de Gini da renda inicial, uma vez que se pretende avaliar o impacto tributário, frequentemente diferenciado, sobre estados que partam aproximadamente da mesma distribuição de renda. Em seguida, serão utilizados como elementos de comparação a propensão marginal a consumir, o índice de progressividade de Lerman-Yitzhaki e a variação do índice de Gini pós-tributação de cada estado. Para realizar este exercício, será reproduzida a metodologia de cálculo da progressividade da tributação empregada por Silveira (2008) e Pintos-Payeras (2010), utilizando dados da POF 2017-2018, disponibilizados pelo IBGE. Dessa maneira, objetiva-se avançar, a partir de dados recentes, nos exercícios empíricos aqui levantados e contribuir para a discussão a respeito da tributação e desigualdade.

2.1 Base de dados

Como base de dados serão utilizados os microdados da POF 2017-2018, pesquisa realizada pelo IBGE, para extrair informações sobre o consumo e a renda familiar per capita.

2.1.1 POF – Pesquisa de Orçamentos Familiares

A POF 2017-2018 é uma pesquisa domiciliar, com duração de 12 meses, realizada de julho de 2017 a julho de 2018, com cobertura nacional, abrangendo uma amostra de 75 mil domicílios em cerca de 1.900 municípios do Brasil. A POF é realizada por meio da aplicação de cadernos, através dos quais é feito um levantamento detalhado, em diversos recortes temporais, sobre os padrões de renda e consumo das famílias brasileiras.

Além disso, segundo Pintos-Payeras (2010) e Fernandes, Silveira e Campolina (2019), a POF possui abertura para o gasto com os principais tributos diretos, sendo possível analisar a carga tributária direta. Tais tributos apurados na pesquisa são o IRPF, contribuições

previdenciárias (INSS), IPVA, IPTU, além de uma categoria residual que contém outras deduções sobre a renda do trabalho (FERNANDES; SILVEIRA; CAMPOLINA, 2019, p. 20). Além desses tributos diretos, Pintos-Payeras (2010, p. 155) evidencia que há outros tributos que são apurados pela POF, tais como contribuição sindical, taxas de conselhos, associações de classe, Serviço de Patrimônio da União (SPU), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Certificado de Cadastro Imóvel, emplacamento, taxa do Departamento de Trânsito (Detran), exame psicotécnico, restituição do IR e restituição da previdência pública. O autor explicita que, exceto as restituições, esta é a especificação utilizada pelo IBGE em termos de apuração da tributação direta.

Em relação à carga tributária indireta, tanto Silveira (2008), Pintos-Payeras (2010), como Fernandes, Silveira e Campolina (2019) se concentraram no ICMS, IPI, PIS/Cofins, ISS e Cide-Combustíveis. A escolha desses cinco tributos se justifica tendo em vista que representam 28,62% da arrecadação total em 2017 e cerca de 59% da arrecadação de impostos sobre bens e serviços (BRASIL, 2018). Além disso, ressalta-se que estes tributos indiretos podem ser estimados através da aplicação teórica de suas alíquotas vigentes sobre a cesta de consumo das famílias pesquisadas (FERNANDES; SILVEIRA; CAMPOLINA, 2019, p. 20). Essas aplicações teóricas das alíquotas são provenientes de determinadas simplificações, de modo a tornar a análise mais factível. Tendo em vista que cada estado possui sua própria legislação tributária para o ICMS, as informações a respeito deste tributo serão obtidas pelos sites das respectivas Secretarias de Fazenda estaduais. Dessa maneira, as alíquotas e isenções do ICMS seguirão o Regulamento do ICMS (RICMS) de cada um dos dez estados, em que, para cada produto há previsão de alíquota, assim como possíveis reduções de base. Para esta Dissertação, será utilizada a hipótese simplificadora adotada por Pintos-Payeras (2010) de que a alíquota incidente sobre o produto é determinada no estado. Em outras palavras, assume-se que o produto é produzido e vendido no estado. Apesar de sugerir uma limitação, a justificativa para tal abordagem, de corte regional, é oferecida por Pintos-Payeras (2010, p. 158):

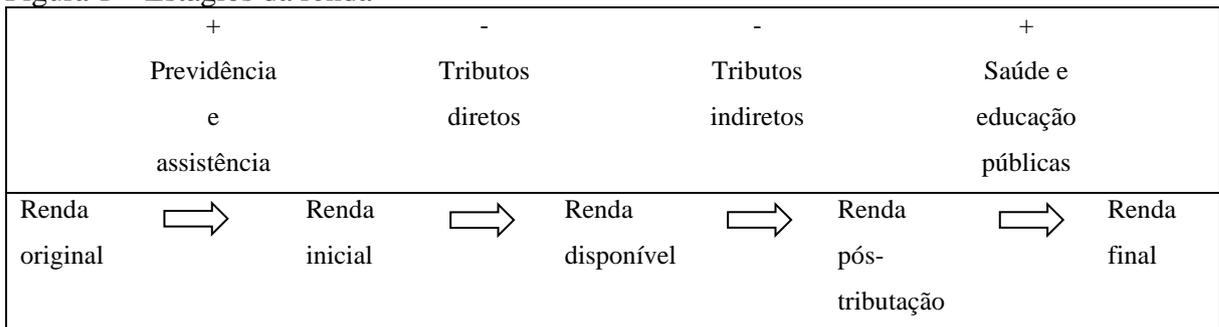
Do contrário, teria que ser escolhido um estado como sendo representativo dos demais e aplicar suas normas para o Brasil todo. Como as alíquotas e isenções diferem entre os estados, uma análise desse tipo não permite identificar as diferenças de progressividade entre as regiões do país, o que também seria uma limitação, já que o Brasil é um país de grande dimensão, com diferenças regionais significantes.

Conforme destacado anteriormente, o ISS também é considerado para estimar a carga tributária indireta. Como atualmente há 5.570 municípios com suas próprias normas para aquele

tributo, serão consideradas, por simplicidade, as alíquotas e isenções adotadas pela capital, com replicação para a respectiva Unidade da Federação (UF). No caso do PIS e da Cofins, considera-se que os produtores dos bens e serviços optaram pelo regime de incidência não cumulativa. Para o caso dos serviços, considera-se o regime de incidência cumulativa, assim como a existência de uma etapa de produção e comercialização, conforme argumentado por Pintos-Payeras (2010). Para as alíquotas do IPI, será seguido o disposto pela Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi).

Tendo a renda familiar per capita, deduzem-se dela os impostos diretos declarados na POF e, em seguida, a tributação indireta estimada sobre o consumo, resultando na renda pós-tributação. De fato, para a análise da incidência dos tributos e o efeito que têm sobre a renda, utilizam-se os estágios de transformação da renda, modelo empregado por Silveira (2008), como esquematizado na Figura 1.

Figura 1 – Estágios da renda



Fonte: FERNANDES, SILVEIRA E CAMPOLINA, 2019, p. 32.

Dessa forma, tem-se como ponto de partida a renda familiar declarada na POF, sobre a qual é aplicada a tributação direta – IRPF, INSS, IPTU, ITR, IPVA –, o que resulta na renda disponível. Posteriormente, subtraem-se os tributos indiretos sobre o consumo familiar, através da estimação do ICMS, IPI, PIS, Cofins, Cide e ISS, resultando na renda pós-tributação. A estimação é realizada aplicando-se as legislações tributárias do Governo Federal, de cada estado e sua respectiva capital. Para calcular a renda final, o trabalho de Fernandes, Silveira e Campolina (2019) indica que os gastos estatais com saúde e educação públicas são imputados. Como o objetivo deste trabalho é captar os efeitos da política tributária sobre a renda, em termos de concentração de renda, a análise se restringirá às etapas entre a renda inicial e a renda pós-tributação per capita. Dessa maneira, busca-se estimar o índice de Gini em cada etapa da tributação, bem como uma medida de progressividade, como o índice de Lerman-Yitzhaki.

Fato relevante a respeito das pesquisas de orçamentos familiares é o que trata da sub-reportação da renda, tanto dos estratos mais pobres quanto dos mais ricos. Siqueira et al. (2017) apontam que, no caso das famílias mais pobres, isso é corroborado “[...] pela presença de elevados déficits nos orçamentos das famílias situadas nos estratos inferiores de renda, onde a renda reportada é muito inferior às despesas.” (SIQUEIRA ET AL., 2017, p. 505). Nesse sentido, os autores argumentam que o consumo corrente é uma proxy melhor do que a renda para avaliar o padrão de vida das famílias, já que estas recorrem frequentemente à poupança e ao endividamento para fazer frente aos gastos. Diante deste fato, Siqueira et al. (2017) fazem objeção à regressividade do sistema tributário brasileiro, já que, quando se considera o consumo como proxy, a incidência tributária apresenta neutralidade, em conformidade com o encontrado por Pintos-Payeras (2010). Feitas estas considerações, optou-se, nesta Dissertação, pela renda corrente declarada na pesquisa, mesmo diante da questão da sub-reportação, uma vez que, além da medição da regressividade, busca-se analisar a distribuição da renda após a incidência da carga tributária total.

Quanto às famílias mais ricas, Fernandes, Silveira e Campolina (2019, p. 21) evidenciam duas razões para a sub-reportação das rendas. A primeira é que, pelo fato de a POF ser uma pesquisa amostral, o que tende a sobressair os traços mais comuns no lugar do que é peculiar na amostra, as rendas mais altas são subestimadas. A segunda, para além da amostra, resulta na subestimação por conta da “não resposta e à subestimação intencional por parte do declarante”, o que acontece mais frequentemente com segmentos de renda mais alta (FERNANDES; SILVEIRA; CAMPOLINA, 2019, p. 21). Porém, apesar dessa problemática, essa metodologia ainda pode oferecer resultados satisfatórios, como realizado por Silveira (2008) e Pintos-Payeras (2010).

2.2 Medidas de progressividade⁴²

Definindo-se o imposto como uma função $t(x)$ da renda inicial x , ele é progressivo se, para todo x :

$$\frac{d}{dx} \left[\frac{t(x)}{x} \right] = \frac{1}{x} \left[t'(x) - \frac{t(x)}{x} \right] > 0 \quad (1)$$

⁴² Esta seção se baseia nos trabalhos de Silveira (2008), Hoffmann (2009), Pintos-Payeras (2010) e Castro (2014).

na qual $\frac{t(x)}{x}$ é a alíquota média ou efetiva e $t'(x)$, a alíquota marginal. Para o imposto ser progressivo, verifica-se que é necessário e suficiente que as alíquotas marginais sejam maiores que as alíquotas médias. Quando ocorre o oposto, o tributo é regressivo e quando as alíquotas marginal e média são iguais o tributo é neutro ou proporcional (Tabela 2).

Tabela 2 - Indicador de progressividade

$t(x)$	$\frac{d}{dx} \left[\frac{t(x)}{x} \right]$
Progressivo	> 0
Proporcional	$= 0$
Regressivo	< 0

Fonte: O autor, 2020, com base em CASTRO, 2014, p. 60.

Quando os dados são agrupados por faixas crescentes de renda, a condição para a progressividade do imposto pode ser representada como as alíquotas médias dos estratos inferiores menores do que nos estratos seguintes. Para Gobetti e Orair (2015, p. 47): “A desvantagem dessa análise baseada nas alíquotas efetivas é que não provê um sistema padronizado que sintetize o grau de progressividade do imposto.”.

Para superar essa desvantagem, utilizam-se medidas de progressividade determinadas a partir do índice de Gini e das razões de concentração. Para se aferir a desigualdade de uma distribuição qualquer, pode-se utilizar o índice de Gini. Esse indicador mede sinteticamente a desigualdade pela mensuração de quanto a distribuição de renda se desvia da situação de igualdade perfeita. O índice de Gini está intimamente relacionado com a curva de Lorenz, um gráfico que, no eixo horizontal, tem-se a acumulação das frações da população e, no vertical, frações da variável da qual se deseja medir a desigualdade (para o caso desta Dissertação, a renda). Em outras palavras, depois de ordenar a população de maneira crescente pelos rendimentos, a curva de Lorenz apresenta como a proporção acumulada da renda varia conforme a proporção acumulada da população. No caso hipotético de todos os indivíduos da população possuírem a mesma parcela da renda, esta relação se exprime por meio da reta denominada linha de igualdade perfeita. Assim, a relação entre a curva de Lorenz e o índice de Gini é que este é definido como o dobro da área de desigualdade, que se situa entre a curva de Lorenz e a linha de igualdade perfeita.

De igual maneira, as curvas de concentração e as razões de concentração são recursos que permitem representar a desigualdade na distribuição dos componentes da renda. Supondo-se um ordenamento crescente da população de acordo com a sua renda total, a curva de concentração indica como a proporção acumulada de determinada fonte de rendimento varia em função da proporção acumulada da população. O índice de Gini da renda total e suas respectivas razões de concentração possuem uma relação direta. Supondo-se que a renda total seja a somatória de n fontes de renda, deduz-se o índice de Gini:

$$G = \sum_{i=1}^n f_i C_i \quad (2)$$

em que f_i é a parcela da i -ésima fonte de rendimento na renda total; C_i , a razão de concentração da fonte de rendimento. Em outras palavras, a soma das contribuições marginais de cada participação de renda na desigualdade global ($f_i C_i$) forma o índice de Gini.

Outra maneira de verificar o índice de Gini é considerando x_i a renda da i -ésima pessoa em uma população de n indivíduos. Supondo que as rendas estejam ordenadas, tem-se:

$$x_1 \leq x_2 \leq \dots \leq x_n \quad (3)$$

A renda média é

$$\mu = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n x_i \quad (4)$$

Na série (3), agregando as pessoas, da mais pobre até a i -ésima posição relativamente mais rica, a proporção acumulada da população é:

$$p_i = \frac{i}{n} \quad (5)$$

Enquanto a respectiva proporção acumulada da renda é:

$$\Phi_i = \frac{1}{n\mu} \sum_{j=1}^i x_j \quad (6)$$

Retomando a curva de Lorenz, esta demonstra como a proporção acumulada da renda (Φ_i) varia em função da proporção acumulada da população (p_i). Supondo-se que $x_i \geq 0$ e

sendo a área entre a curva de Lorenz e o eixo das abscissas (p_i) denominada β , a expressão para o índice de Gini é dada por:

$$G = 1 - 2\beta \quad (7)$$

O índice de Gini também por ser expresso da seguinte maneira:

$$G = \frac{2}{n\mu} \text{cov}(i, x_i) \quad (8)$$

Considerando que a renda x_i seja formada por k parcelas, tem-se que:

$$x_i = \sum_{h=1}^k x_{hi} \quad (9)$$

sendo que x_{hi} equivale ao valor da h -ésima parcela da renda da i -ésima pessoa.

Para calcular a média da h -ésima parcela, tem-se que:

$$\mu_h = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n x_{hi} \quad (10)$$

e para encontrar a proporção acumulada do total dessa parcela até a i -ésima pessoa da série (1), tem-se que:

$$\Phi_{hi} = \frac{1}{n \mu_h} \sum_{j=1}^i x_{hj} \quad (11)$$

A curva de concentração da h -ésima parcela, tal como a curva de Lorenz, mostra como Φ_{hi} varia em função de p_i . Ressalte-se que para a curva de concentração de x_{hi} utiliza-se a ordenação dos x_i , em vez de a ordenação dos x_{hi} . Supondo-se que $x_{hi} \geq 0$ e β_h a área entre a curva de concentração associada a x_{hi} e o eixo das abscissas, p_i , define-se a razão de concentração como:

$$C_h = 1 - 2\beta_h \quad (12)$$

Notando-se a semelhança entre (7) e (12), tem-se igualmente que:

$$C_h = \frac{2}{n\mu_h} \text{cov}(i, x_{hi}) \quad (13)$$

e

$$-1 + \frac{1}{n} \leq C_h \leq 1 + \frac{1}{n} \quad (14)$$

A participação da h -ésima parcela na renda total, por sua vez, é dada por:

$$\varphi_h = \frac{\sum_{i=1}^n x_{hi}}{\sum_{i=1}^n x_i} = \frac{\mu_h}{\mu} \quad (15)$$

Demonstra-se que o índice de Gini pode ser representado como a média ponderada das razões de concentração:

$$G = \sum_{h=1}^k \varphi_h C_h \quad (16)$$

Sabendo que $\sum \varphi_h = 1$, tem-se que:

$$G' = G - \sum_{h=1}^k \varphi_h (G - C_h) \quad (17)$$

Sabendo que $\varphi_h > 0$, o sinal de $G - C_h$ determina se a parcela promove o aumento ou a diminuição do índice de Gini. Assim, se $C_h < G$, a parcela x_{hi} contribui para a diminuição do índice de Gini. Por outro lado, se $C_h > G$, a parcela x_{hi} contribui para o aumento do índice de Gini.

A fim de determinar se um tributo é progressivo ou regressivo pode-se utilizar o índice desenvolvido por Lerman e Yitzhaki (1995), o índice de Lerman-Yitzhaki (π_{LY}). Estes autores foram pioneiros ao salientar a importância de levar-se em conta a ordenação das rendas finais, isso é, o resultado da renda depois da incidência do imposto, em termos de ordenação. Para uma parcela $x_{hi} \geq 0$ da renda x_i , a medida de progressividade de Lerman-Yitzhaki pode ser definida como:

$$\pi_h = G - C_h \quad (18)$$

Além disso, um dado tributo t_i pode ser considerado uma parcela negativa da renda final, cuja expressão é dada por:

$$t_i = -x_{hi} \quad (19)$$

Pode-se construir a curva de concentração do tributo utilizando os valores de t_i e obter sua respectiva razão de concentração por intermédio de (12) e (13). Ressalta-se que na expressão (13) a mudança de sinal de x_{hi} não altera o resultado, dado que ocorre a mudança de sinal da covariância e de μ_h . Observando a expressão (17), um tributo influi na redução da desigualdade quando $C_h > G$, dado que o respectivo φ_h é negativo. De modo a abarcar o caso dos tributos, a medida de progressividade de Lerman-Yitzhaki deve ser expressa como:

$$\pi_h = (\text{sinal de } \varphi_h)(G - C_h) \quad (20)$$

De forma geral, denominando o índice de Gini da renda final G_Z e a razão de concentração do imposto C_Z^* , baseada na ordenação da renda final, o índice de Lerman-Yitzhaki para a incidência do imposto é:

$$\pi_{LY} = C_Z^* - G_Z \quad (21)$$

Assim, a depender do sinal de π_{LY} o imposto pode ser progressivo, regressivo ou neutro, conforme a Tabela 3 resume.

Tabela 3 – Medida de progressividade Lerman-Yitzhaki

$t_i = -x_i$	π_{LY}
Progressivo	> 0
Proporcional	$= 0$
Regressivo	< 0

Fonte: O autor, 2020, com base em HOFFMANN, 2001, p. 216.

2.3 Seleção dos estados analisados

A fim de proceder à análise interestadual, optou-se pela seleção de dez estados da Federação, com base no montante de arrecadação de ICMS pelos respectivos entes federativos. Além disso, ressalta-se que, entre estes dez estados, foram selecionados os cinco que mais

arrecadaram ICMS e outros cinco que tiveram menor arrecadação. Esse critério de seleção justifica-se por permitir a comparação de dois polos teóricos: de um lado, os estados com atividade produtiva mais dinâmica e, de outro, aqueles menos dinâmicos. Dessa forma, pretende-se dispor de uma amostra heterogênea, usando como *proxy* da atividade econômica do estado o seu poder arrecadatório. Paralelamente, essa seleção traz os estados mais e menos ricos, em termos de PIB, assim como os mais e menos populosos⁴³, o que torna relativamente desnecessária a arrecadação estadual *per capita* como *proxy*. Na medida em que foge do escopo desta Dissertação a análise de todos os estados da Federação, optou-se por esta redução a dois polos teóricos a fim de extrair observações díspares e peculiares dos dois extremos do território nacional.

Em relação ao ano fiscal considerado, convencionou-se o período de janeiro a dezembro de 2017, já que a POF abrangeu a metade de dois anos consecutivos, entre 2017 e 2018. Dessa maneira, não somente há a simplificação da avaliação do ranqueamento de arrecadação de ICMS pelos estados, como também o conjunto dos estados que mais e menos arrecadaram não sofreu alteração drástica entre os anos de 2017 e 2018 (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, 2020). O resultado está consolidado nas Tabelas 4 e 5 abaixo.

Tabela 4 – Estados com maior arrecadação de ICMS em 2017 (ordem decrescente)

Unidade da Federação (UF)	Acumulado no ano (R\$)
São Paulo	132.259.466
Minas Gerais	46.672.269
Rio de Janeiro	32.570.081
Rio Grande do Sul	31.933.423
Paraná	29.586.341

Fonte: O autor, 2020, com base em dados de CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, 2020.

Tabela 5 – Estados com menor arrecadação de ICMS em 2017 (ordem decrescente)
(continua)

Unidade da Federação (UF)	Acumulado no ano (R\$)
Sergipe	3.201.570
Tocantins	2.536.402

⁴³ Para verificar o PIB em 2017 e população por Unidade da Federação, consultar: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>> e <https://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/index.html?utm_source=portal&utm_medium=popclock&utm_campaign=novo_popclock>, respectivamente.

Tabela 5 – Estados com menor arrecadação de ICMS em 2017 (ordem decrescente)
(conclusão)

Acre	1.179.511
Roraima	778.452
Amapá	753.646

Fonte: O autor, 2020, com base em dados de CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA, 2020.

Nota-se, nas Tabelas 4 e 5 acima, que a análise da regressividade em âmbito regional será realizada, na prática, entre as regiões sul-sudeste e norte-nordeste, sendo que o nordeste é representado apenas por Sergipe.

2.4 Estimação da carga tributária indireta

Uma vez definidos os estados, procedeu-se à apuração da carga tributária direta e à estimação da carga tributária indireta. Pelo fato de os bens e serviços consumidos por cada família⁴⁴ possuírem uma codificação, identificável através de um “cadastro de produtos”, foi possível examinar, através das respectivas legislações nos âmbitos federal, estadual e municipal, as alíquotas incidentes.

Assim, sendo d o valor da despesa/aquisição deflacionado⁴⁵ declarado pela família, A (ICMS, PIS/COFINS, ISS) e a (IPI) as alíquotas correspondentes e t_i o montante recolhido de impostos, em unidades monetárias, tem-se:

$$t_i = d \left(\frac{\sum a + \sum A}{1 + \sum a} \right) \quad (22)$$

Segundo Pintos-Payeras (2010, p. 160), a razão por que o IPI (a) figura no denominador da fração representante da alíquota total deve-se ao fato de existir uma diferenciação entre alíquota e taxa efetiva do imposto. Assim, os impostos representados por A possuem alíquotas

⁴⁴ Na acepção da POF, a família pesquisada é denominada “unidade de consumo”, que corresponde ao morador ou conjunto de moradores que compartilham a mesma fonte de alimentação, ou seja, têm em comum o mesmo estoque de alimentos e realizam despesas alimentares comuns. Para esta dissertação, optou-se pelo termo família e palavras derivadas.

⁴⁵ O deflacionamento das despesas e rendimentos é realizado pela própria POF, que determinou como data de referência para tal 15 de janeiro de 2018.

não coincidentes com a taxa efetiva, ao passo que o IPI tem alíquota coincidente com a taxa efetiva, pois aplicada sobre o valor da mercadoria líquida de impostos. Além disso, vale ressaltar que o ICMS e ISS são mutuamente excludentes, apenas coincidindo em casos muito específicos⁴⁶. Dessa forma, foi possível calcular o valor t_i em cada bem/serviço registrado pela POF e, por extensão, a carga tributária indireta total que onerou determinada família, T_k .

De modo a lidar com uma quantidade considerável de dados, foi utilizado o *software* R⁴⁷ e pacotes nativos e auxiliares, a fim de tratar as variáveis de interesse, aplicando o mesmo procedimento em cada estado. Em relação à estratificação geográfica e estatística fornecida pela POF, foram considerados apenas os estratos urbanos, o que inclui, a depender de cada estado, o município da capital, resto da região metropolitana e resto da Unidade Federativa. Isso se deve ao fato de que, para esta Dissertação, só foram considerados os impostos municipais correspondentes às capitais de cada estado.

Outra variável tratada é a que identifica a forma pela qual o produto/serviço foi adquirido em cada família. A POF subdivide esta variável em despesas monetárias e não monetárias, tanto para a própria família como para outras famílias. Nas monetárias, incluem-se despesas à vista, a prazo e cartão de crédito à vista e, nas não monetárias, doação, troca, produção própria etc. Considerando que um dos objetivos dessa Dissertação trata de estimar a carga tributária que incide sobre uma família, foram descartadas as despesas não monetárias para evitar a dupla contagem de imposto, como seria o caso de uma doação.

Tendo definido a forma de aquisição do produto/serviço, também foi levado em consideração o estado do produto adquirido pelas famílias. São quatro as opções fornecidas pela POF, a saber: “não aplicável” (como é o caso dos serviços), “novo”, “usado” e “sem declaração”. Das quatro opções, não foram considerados apenas os produtos declarados como usados, caso em que a estimação da carga tributária incidente poderia ser superestimada. Tendo em conta que foi verificado grande número de produtos “sem declaração”, estes foram mantidos para preservar o número de observações da amostra.

⁴⁶ No caderno de Despesa Coletiva (que apura as aquisições monetária e não monetária de produtos de uso comum das famílias), por exemplo, no subgrupo “Consertos de artigos do lar” é frequente a despesa pela peça e mão de obra para o reparo do artigo do lar, caso em que foi considerada a bitributação.

⁴⁷ R é um ambiente de *software* livre que permite a computação e gráficos estatísticos.

Por fim, como afirmado anteriormente, outras variáveis de interesse foram a renda mensal familiar e o dispêndio declarado em cada produto/serviço, ambos deflacionados. A última serviu como base para estimar a carga tributária indireta, o que, aliada aos tributos diretos declarados na pesquisa, permitiu a estimação da renda pós-tributação familiar *per capita*. A partir dessas variáveis, foi possível calcular o índice de progressividade de Lerman-Yitzhaki, o índice de Gini e a propensão marginal a consumir.

2.5 Propensão marginal a consumir

A proposta de calcular a propensão marginal a consumir dos estados é investigar como essa variável se comporta em diferentes contextos de regressividade e seu possível impacto no nível de desigualdade de renda. Deste modo, propõe-se avaliar se, nos estados em que o índice de progressividade apresentar regressividade, combinado com uma alta propensão marginal a consumir, o impacto final no índice de Gini é mais expressivo.

A propensão marginal a consumir dos estados foi calculada através de uma regressão linear robusta do consumo familiar *per capita*, como variável de resposta, e a renda familiar pós-tributação *per capita*, como variável explicativa. A propensão marginal a consumir pode ser utilizada para investigar a relação entre variações na distribuição de renda e seus impactos na propensão marginal a consumir para o Brasil, como realizado por Leite (2015), que utilizou as POFs 2002-2003 e 2008-2009. Rodríguez (2016) estima a propensão marginal a consumir para a economia norte-americana, utilizando microdados de pesquisas domiciliares, para verificar que aquela pode ser influenciada por variáveis de consumo ou renda no nível real ou *per capita*. Pinheiro (2017) a utilizou para analisar a evolução do consumo das famílias brasileiras, também com dados das POFs 2002-2003 e 2008-2009. O ponto de convergência entre os estudos citados é que se utilizam da função keynesiana de consumo. Por simplicidade, partem da premissa de que existe uma relação entre consumo familiar (C) e renda familiar (Y), que pode ser descrita por uma regressão linear, tais que:

$$C_i = k + \alpha Y_i + \varepsilon_i \quad (23)$$

k representa uma constante, também chamada de consumo autônomo; α , a estimativa da propensão marginal a consumir; ε , o termo aleatório da regressão. No entanto, para estimar a

propensão marginal a consumir, os autores supracitados utilizam técnicas diferentes para contornar a heterocedasticidade presente nos microdados. De fato, Leite (2015, p. 628) faz estimativas a partir de Mínimos Quadrados Ponderados, cuja ponderação é dada pelo fator de expansão fornecido pela POF. Apesar disso, o autor encontrou um poder explicativo da regressão relativamente baixo, o que, em suas palavras, “[...] não deveria causar surpresa para regressões a partir de microdados, lembrando da citada heterogeneidade: famílias com um mesmo nível de renda podem apresentar padrões de consumo muito diferentes, o que se reflete no grau de ajuste das regressões.” (LEITE, 2015, p. 629). Segundo Rodríguez (2016, p. 1), é comum se deparar com problemas no termo de erro, devido a *outliers*, heterocedasticidade e a existência de relações não lineares nas variáveis. Para contornar esses problemas, o autor sugere a Regressão de Espectro de Banda (*Regression Band Spectrum*) e Modelos Lineares Generalizados (MLG) (RODRÍGUEZ, 2016, p.1). Pinheiro (2017), por sua vez, fez ajustes no modelo, utilizando um modelo linear polinomial, a partir de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO) Ajustados.

Neste trabalho, também foram detectados problemas com heterocedasticidade (apontados pelo teste de Breusch-Pagan), ainda que não tenha apresentado autocorrelação dos resíduos (comprovado pelo teste de Durbin Watson)⁴⁸. Como as amostras dos estados apresentaram quantidades significativas de *outliers*, para contornar este problema específico foram realizadas regressões robustas, através da estimação MM. Este método é apresentado por Susanti *et. al.* (2013), que afirmam que o Método de Mínimos Quadrados (MQO) não é recomendado em análises de regressão que contenham valores extremos. Além disso, a estimação por MM permite ter estimativas mais eficientes e maior valor de *breakdown* (Susanti *et. al.*, 2013, p. 356), isso é, uma medida de robustez dos estimadores em relação a *outliers*. Como o foco deste trabalho não consiste em obter valores de propensão marginal extremamente precisos, mas antes utilizar a propensão marginal para avaliar o seu comportamento na presença de regressividade da tributação, optou-se por um estimador que desse conta dos valores extremos. Além disso, este método permitiu obter propensões marginais a consumir dentro do intervalo entre zero e um, como indica a literatura (KEYNES, 1996, p. 137).

⁴⁸ No R, um dos pacotes que permite a realização do teste de Breusch-Pagan e de Durbin Watson é o “lmtest”.

2.6 Estados segundo a distribuição de renda inicial

Para analisar o impacto da tributação na distribuição de renda, foi utilizada como ponto de partida e parâmetro a distribuição de renda verificada antes da intervenção estatal, em termos de política tributária, em cada estado. Nesse sentido, como ilustrado na Figura 1 (f. 50), o ponto de partida é a renda inicial e, o de chegada, a renda pós-tributação. O índice de Gini⁴⁹ foi utilizado para a aferição da então distribuição da renda inicial, o que possibilitou reordenar os estados através deste parâmetro, conforme a Tabela 6 abaixo:

Tabela 6 – Reordenação dos estados conforme a distribuição da renda inicial

Unidade da Federação (UF)	Índice de Gini
Acre	0,567
Rio de Janeiro	0,543
Roraima	0,519
São Paulo	0,517
Tocantins	0,504
Minas Gerais	0,499
Amapá	0,497
Sergipe	0,480
Paraná	0,478
Rio Grande do Sul	0,472

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Como é possível verificar na tabela acima, praticamente todos os estados que figuram na Tabela 4 (p. 57), com maior arrecadação de ICMS em 2017, têm os menores índices de Gini da seleção, com exceção de Rio de Janeiro e São Paulo. Inversamente, os que figuram na Tabela 5 (p. 57), com menor arrecadação de ICMS, têm os maiores índices de Gini, com exceção de Amapá e Sergipe. Assim, a partir do índice de Gini da renda inicial, juntamente com a propensão marginal a consumir e o índice de progressividade (índice de Lerman-Yitzhaki) da renda pós-tributação, foi possível agrupar os dez estados em quatro grupos com características relativamente homogêneas entre si.

⁴⁹ O pacote do R utilizado para esta medida foi o IC2, “Inequality and Concentration Index and Curves” que, como o próprio nome sugere, computa índices de desigualdade e concentração.

3. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Depois de avaliadas algumas evidências empíricas a respeito da regressividade do sistema tributário nacional - tanto para o período 2002-2003 quanto para 2008-2009 – e seu impacto para a concentração de renda, espera-se, com este estudo, corroborar as tendências observadas. A justificativa para tal expectativa deve-se ao fato de as disfunções apontadas pelos estudos ainda permanecerem válidas. Os estudos analisados mostraram que, apesar de o IRPF ser considerado progressivo, ainda há elementos que o tornam “menos eficaz” nesse sentido, tais como a não revisão da Lei 9.249/95 e a perda de progressividade para as rendas mais altas. Além disso, verifica-se na Carga Tributária Bruta (CTB) de 2017 que ainda há uma alta concentração da tributação indireta, circunstância que contribui para a regressividade. De fato, pelos dados da Receita Federal, analisando a tributação por tipo de base de incidência, observa-se que os bens e serviços forneceram 48,44% da arrecadação total. Esse montante é quase equivalente à soma (49,92%) dos outros três tipos de base principais: folha de salários, renda e propriedade (BRASIL, 2018).

Dado que o resultado esperado é o de regressividade do sistema tributário e concentração de renda em cada estado, o desdobramento seguinte consistirá em uma análise focal no sentido de avaliar as disparidades interestaduais e seus possíveis efeitos. A expectativa é que nos estados mais pobres sejam observadas maiores propensões marginais a consumir, o que, na presença de um sistema tributário regressivo e na ausência de políticas regionais, pode fazer com que o caráter estrutural da desigualdade de renda no Brasil, no geral, seja retroalimentado.

Após a ordenação dos estados segundo o índice de Gini da renda inicial, eles foram subdivididos de acordo com características semelhantes, como o índice de progressividade de Lerman-Yitzhaki, propensão marginal a consumir e variação do índice de Gini pós-tributação. Essa subdivisão praticamente manteve intacto o grupo inicial dos estados que arrecadaram mais e menos e teve como vantagem a análise interestadual/inter-regional mais minuciosa.

3.1 Rio de Janeiro e São Paulo

Esses dois estados se caracterizam por terem apresentado índice de Gini da renda inicial entre os mais altos, acima da média de 0,508, e a carga tributária menos regressiva de todos os estados, considerando a renda pós-tributação. A carga tributária direta de ambos os estados

apresentou quase neutralidade, uma vez que seus índices de Lerman-Yitzhaki estão bem próximos de zero. De fato, o índice de Gini das rendas inicial e disponível, no caso do Rio de Janeiro, se mantém constante, enquanto em São Paulo ele tem uma variação de 1,15%. Apesar de a carga tributária figurar entre as menos regressivas, o índice de progressividade sempre se moveu em direção à regressividade. Adicionalmente, exibiram variação do índice de Gini abaixo da média (7,73%).

Quando se considera a incidência do tributo indireto (resultando na carga tributária total), ambos os índices de Lerman-Yitzhaki ficam ainda mais negativos, com variações de 184,92% para São Paulo 225,28% para o Rio de Janeiro. Consta-se, além disso, variação percentual do índice de Gini total de aproximadamente 6% para o primeiro, contra 3,3% para o segundo. Esta variação é a mais baixa do conjunto dos estados e pode estar consistente com o fato de Pintos-Payeras (2010) ter encontrado que a região sudeste apresentava a menor carga tributária indireta para os três primeiros estratos de renda. Consta-se que o aumento da desigualdade foi maior em São Paulo do que no Rio de Janeiro, apesar de este permanecer mais desigual, em todas as etapas da tributação (ver Tabela 7 abaixo). O valor do índice de Lerman-Yitzhaki para São Paulo, de -0,052, é diferente ao encontrado por Silveira (2008), de -0,2607, principalmente levando em consideração a distância temporal e o fato de este autor ter considerado a renda original, isso é, os benefícios estatais inclusos.

Tabela 7 – Índices selecionados - Grupo 1: RJ e SP

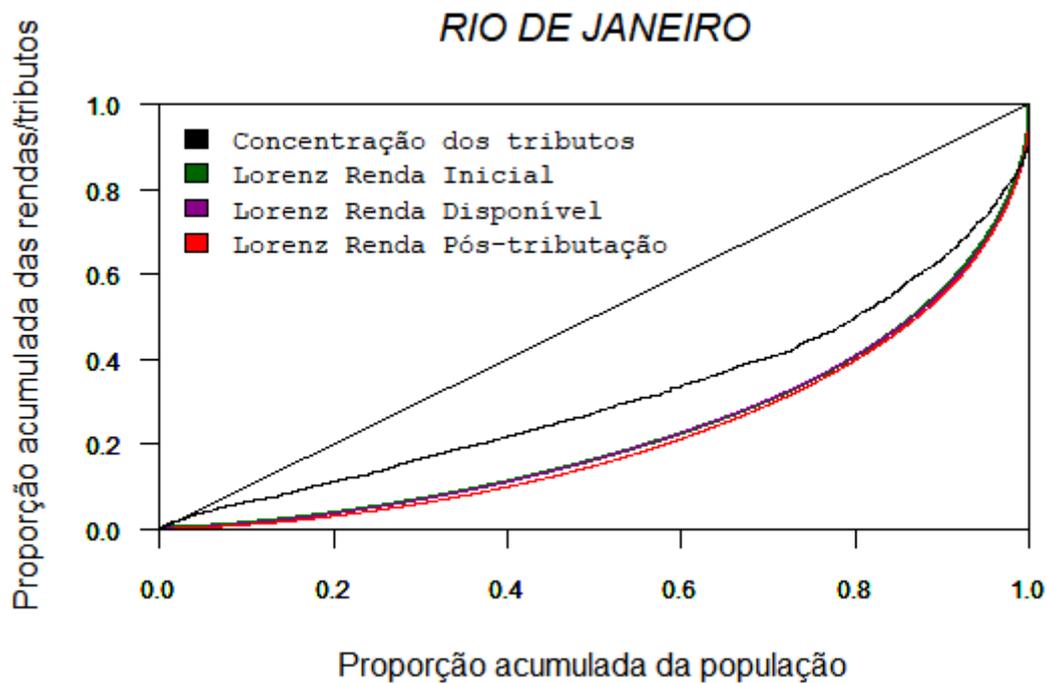
UF	Nº de famílias	Gini			Índice de Lerman-Yitzhaki		PMgC
		Renda inicial	Renda disponível	Renda pós-tributação	Tributo direto	Tributo indireto (= carga tributária total)	
RJ	2.875	0,543	0,542	0,560	-0,012	-0,038	0,453
SP	3.412	0,517	0,523	0,548	-0,018	-0,052	0,525

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2028.

O resultado final da distribuição de renda pode ser visualizado pelos gráficos abaixo (Figuras 2 e 3). A diferença da regressividade entre ambos os estados é notada pela diferença entre a curva de Lorenz da renda pós-tributação e a curva de concentração da carga tributária. Em outras palavras, se a curva de concentração dos tributos se situa acima da curva de Lorenz, esse fato representa regressividade tributária, uma vez que a contribuição de impostos de determinado percentil é sempre maior do que sua respectiva participação da renda total. No caso de São Paulo, essa diferença se apresenta sempre maior, o que configura regressividade tributária maior do que do Rio de Janeiro. Em ambos os casos, as curvas de Lorenz da renda

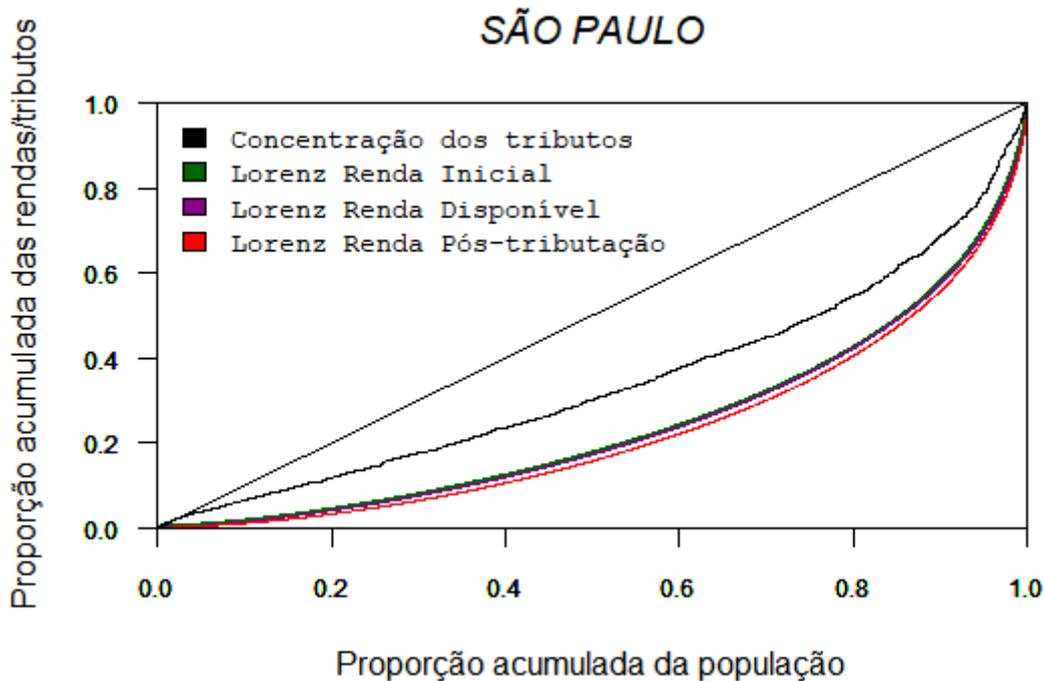
inicial e disponível estão praticamente sobrepostas, o que indica pouco efeito da tributação direta na distribuição de renda (a quase neutralidade evidenciada acima). Nota-se, porém, um deslocamento para baixo da curva de Lorenz da renda pós-tributação, em relação à da renda disponível, bem maior no caso de São Paulo. Em outras palavras, apesar de a distribuição de renda no Rio de Janeiro ser mais desigual, o impacto da tributação em São Paulo foi relativamente maior.

Figura 2 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos do Rio de Janeiro



Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.
 Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Figura 3 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de São Paulo



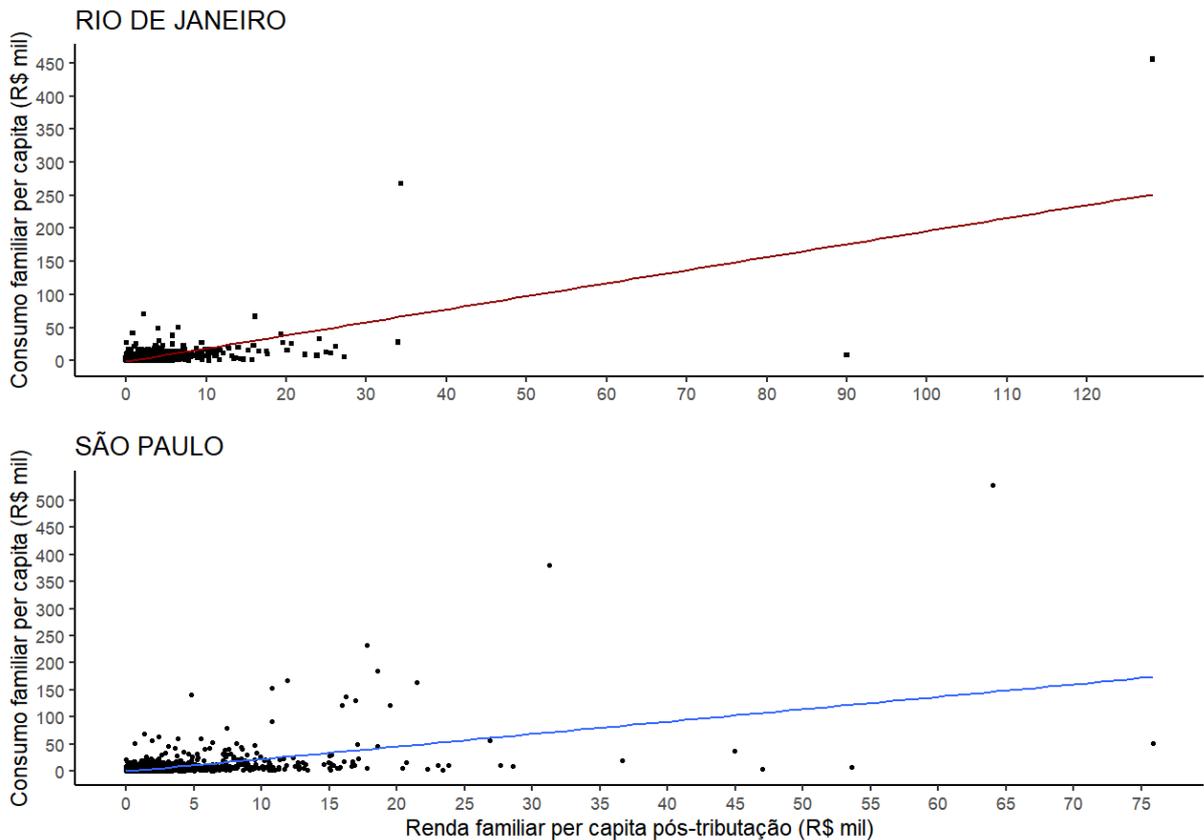
Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.

Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

A análise pela ótica da propensão marginal a consumir é realizada por intermédio da Figura 4, que relaciona o consumo *per capita* e a renda *per capita* pós-tributação⁵⁰. No caso de São Paulo, nota-se maior frequência de consumos *per capita* para o intervalo de renda entre R\$ 10 mil a R\$ 40 mil, por exemplo. Além disso, o valor monetário desses consumos é, na maior parte das vezes, maior do que no Rio de Janeiro, para o mesmo intervalo de renda dado acima, o que tende a elevar a propensão marginal a consumir.

⁵⁰ Na literatura a renda posterior à intervenção estatal, em termos de tributação, é denominada renda disponível. Aqui, utiliza-se a denominação renda pós-tributação dada por Fernandes, Silveira e Campolina (2019).

Figura 4 – Consumo *per capita* x renda familiar *per capita* pós-tributação – RJ e SP



Nota: R\$ de 15 de janeiro de 2018.

Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Por outro lado, há uma maior frequência de consumos *per capita* no intervalo entre zero e R\$ 50 mil, no caso de São Paulo, ainda que a renda aumente até o valor máximo, o que poderia equilibrar a propensão marginal estimulada pelos altos consumos. No entanto, percebe-se que nessa região o orçamento é mais equilibrado, com famílias gastando aproximadamente até o limite de sua renda *per capita*. No caso do Rio de Janeiro, na mesma faixa de consumo *per capita* (zero a R\$ 50 mil), essa situação também se verifica, e há menos concentração de altos consumos para as mesmas faixas de renda. Além disso, os resultados encontrados corroboram os valores encontrados por Pinheiro (2017), que pôs ambos os estados na faixa entre 0,48 e 0,55 de propensão marginal a consumir para a POF 2008-2009. Uma hipótese para a variação da regressividade tributária no Rio de Janeiro ser maior, cuja variação total do índice de Lerman-Yitzhaki foi aproximadamente 225%, contra 184% em São Paulo, pode decorrer de sua propensão marginal a consumir. Percebe-se, no entanto, que a propensão marginal a consumir

de São Paulo é maior que a do Rio de Janeiro (0,525 e 0,453, respectivamente). É preciso, porém, avaliar como a dinâmica desses indicadores se comporta nos outros estados.

3.2 Minas Gerais, Sergipe e Rio Grande do Sul

Essa seleção do grupo de dez estados representa aqueles que tiveram índice de Gini da renda inicial menor que a média (0,508), variação total do índice de Gini pelo menos tão alto quanto a média (7,73%) e cuja incidência da tributação sempre resultou no índice de progressividade negativo. Nota-se que, neste grupo, juntamente com o anterior, estão todos os estados de maior arrecadação, exceto por Sergipe. Convém ressaltar, porém, que dentre os estados de menor arrecadação de ICMS, Sergipe foi o que mais arrecadou e o único da região nordeste. Assim, interessante notar que, a partir dos critérios estabelecidos acima, aquele estado esteja mais próximo da região sudeste-sul e a propensão marginal a consumir seja a mais alta de todos. Deste grupo, nota-se que a tributação direta em Minas Gerais também é próxima de zero (negativo), assim como os outros estados do grupo, e foi a mais regressiva de todas (ver Tabela 8). De fato, avaliando o índice de Gini da renda disponível, percebe-se que o de Minas Gerais teve a variação mais expressiva, de 2%, contra um aumento e uma queda de 0,2% no Rio Grande do Sul e Sergipe, respectivamente. A quase constância do índice de Gini no Rio Grande do Sul e Sergipe é condizente, portanto, com o índice de Lerman-Yitzhaki quase neutro na tributação direta.

Tabela 8 – Índices selecionados – Grupo 2: MG, SE e RS

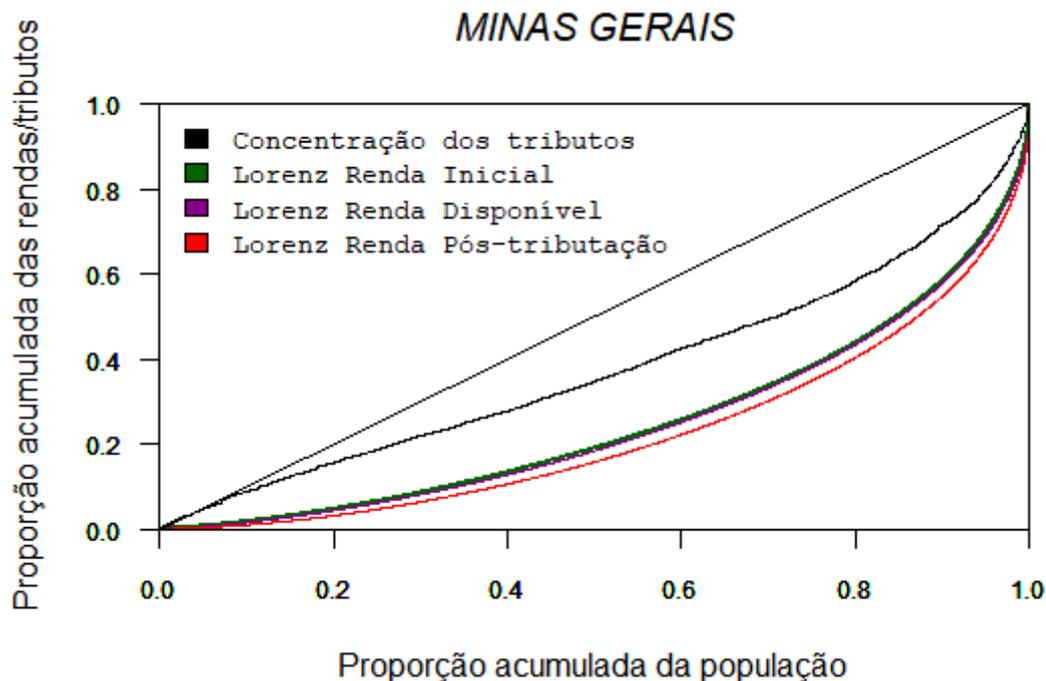
UF	Nº de famílias	Gini			Índice de Lerman-Yitzhaki		PMgC
		Renda inicial	Renda disponível	Renda pós-tributação	Tributo direto	Tributo indireto (= carga tributária total)	
MG	3.348	0,499	0,510	0,553	-0,024	-0,080	0,680
SE	1.225	0,480	0,479	0,509	-0,005	-0,071	0,810
RS	2.150	0,472	0,473	0,510	-0,016	-0,072	0,690

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Quando se considera a incidência da carga tributária total, todos os índices ficam ainda mais negativos, como antecipado acima. Porém, apesar de a regressividade da carga tributária em Minas Gerais ser a maior de todas (principalmente levando em consideração o valor relativamente mais alto do índice de progressividade na tributação direta), o que teve a maior

variação deste índice, no cômputo geral, foi Sergipe. De fato, enquanto em Minas Gerais o índice aproximadamente triplicou (236%) e, no Rio Grande do Sul, quadruplicou (351%), em Sergipe foi quase multiplicado por quinze (1.401%). O impacto no índice de Gini total, no entanto, é o inverso. Enquanto em Minas Gerais, o mais desigual na renda inicial, houve maior variação no índice de Gini, de 10,8%, seguido do Rio Grande do Sul, de 8,1%, em Sergipe a variação foi 6,1%. Minas Gerais continuou o mais desigual do grupo, porém constata-se a ultrapassagem do Rio Grande do Sul em relação a Sergipe. O impacto da tributação na concentração de renda pode ser verificado nas Figuras 5 a 7 abaixo.

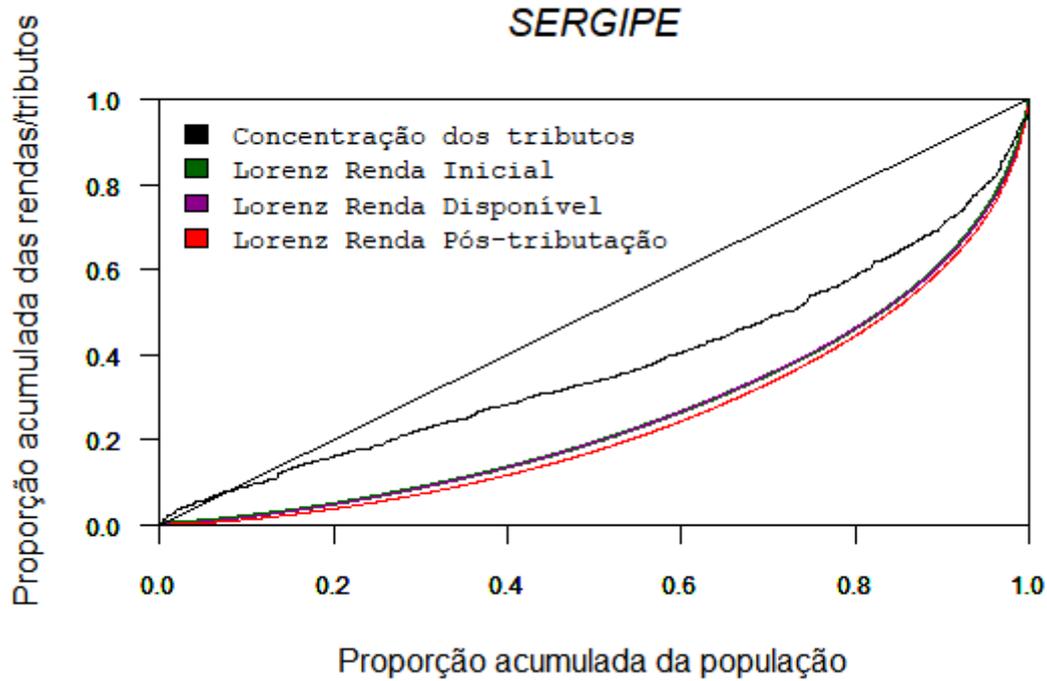
Figura 5 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Minas Gerais



Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.

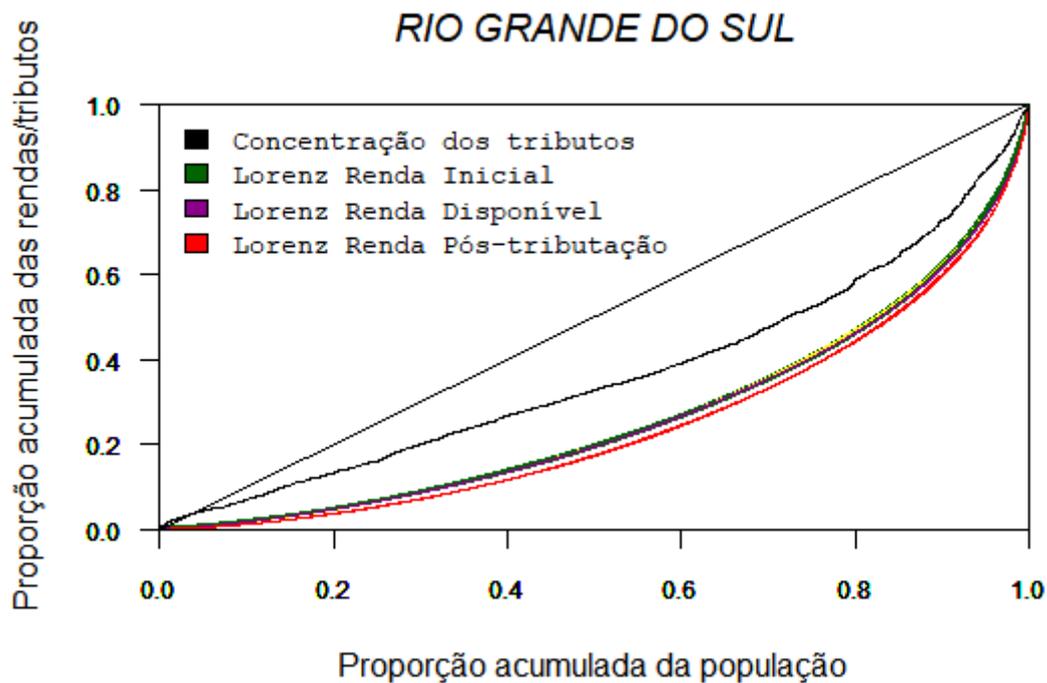
Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Figura 6 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Sergipe



Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.
 Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Figura 7 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Rio Grande do Sul

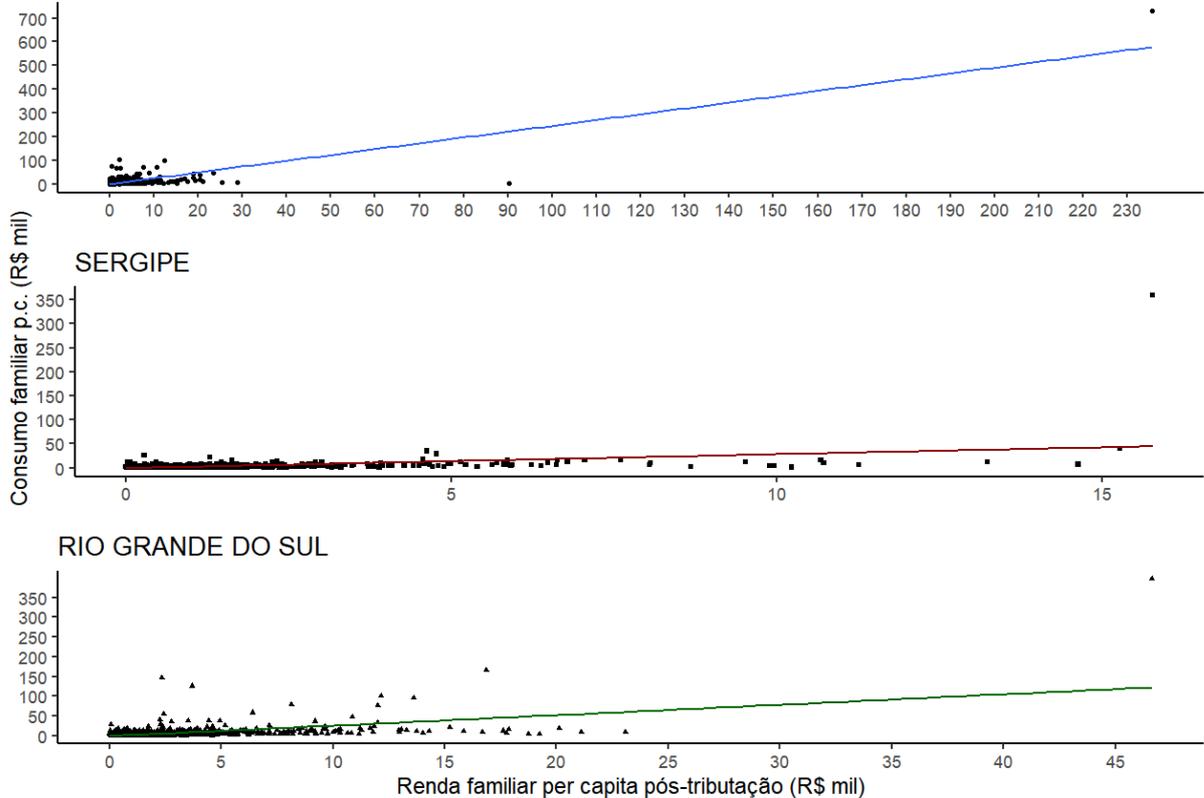


Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.
 Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Pelas Figuras 5 a 7, é possível notar graficamente que a tributação direta em Minas Gerais foi a que mais deslocou a curva de Lorenz para baixo, da renda inicial para a renda disponível, enquanto nos outros estados as duas curvas se confundem (a quase neutralidade da tributação direta). Em relação à curva de concentração dos tributos, a magnitude da variação da regressividade em Sergipe é notada pela ultrapassagem desta curva da reta de perfeita igualdade. Além disso, constata-se que essa regressividade “mais crítica” atingiu aproximadamente os 10% mais pobres, ficando ligeiramente menos regressiva conforme avança nos percentis maiores de população. Em Minas Gerais, também há alta regressividade, principalmente nos primeiros percentis de população, mas não acontece de ultrapassar a reta de perfeita igualdade. No Rio Grande do Sul, este fato igualmente se verifica, porém em menor escala: antes de alcançar os 10% mais pobres, a carga tributária se torna ligeiramente menos regressiva. A alta variação do índice de Gini de quase 11% em Minas Gerais, em comparação aos outros estados do mesmo grupo, também é constatada pelo salto da curva de Lorenz da renda pós-tributação. Enquanto nos outros estados a curva de Lorenz é ligeiramente movimentada para baixo (em Sergipe esse movimento é menor ainda), a de Minas Gerais é nitidamente afastada, provavelmente afetada pelo deslocamento da curva de Lorenz da renda disponível, depois da incidência da tributação direta. Assim, a alta regressividade de Sergipe e a variação significativa do índice de Gini em Minas Gerais é corroborada graficamente.

Para introduzir mais um elemento de análise, é interessante examinar a propensão marginal a consumir dos estados e, como ressaltado anteriormente, Sergipe registrou o valor mais alto. Dessa forma, torna-se oportuno analisar graficamente como o consumo *per capita* variou em relação à renda *per capita* pós-tributação (ver Figura 8 abaixo).

Figura 8 – Consumo *per capita* x renda familiar *per capita* pós-tributação – MG, SE e RS



Nota: R\$ de 15 de janeiro de 2018.

Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

O consumo *per capita* médio em Minas Gerais é R\$ 3.162,20, em Sergipe é R\$ 2.425,40 e, no Rio Grande do Sul, R\$ 4.009,10. Por outro lado, a renda *per capita* pós-tributação média é R\$ 1.512,20, R\$ 1.180,11 e R\$ 1.862,76, respectivamente. Assim, nota-se que, aproximadamente, os estados consomem na média o dobro da renda familiar *per capita* de que dispõem, descontados os impostos. Verifica-se que, no intervalo de renda entre zero e R\$ 15 mil, a maior parte dos consumos permanece entre zero R\$ 50 mil, em Sergipe, não importa quanto a renda cresça. Além disso, conforme a renda familiar *per capita* aumente, não existe tendência de crescimento do consumo, ao contrário, verifica-se uma oscilação (aqueles de rendas maiores consumindo menos que aqueles de rendas menores, imediatamente antes). Em Minas Gerais, apesar de o consumo também se concentrar na parcela de renda entre zero e R\$ 15 mil, percebe-se uma ligeira tendência de consumo, o que pode aumentar a propensão marginal a consumir. Já no Rio Grande do Sul, é mais comum encontrar consumos acima do intervalo entre zero e R\$ 50 mil, no intervalo de renda entre zero e R\$ 15 mil, o que talvez explique o fato de o Rio Grande do Sul ter a segunda maior propensão marginal a consumir. Assim, provavelmente a alta propensão marginal a consumir de Sergipe foi influenciada pelo

outlier que representa um consumo familiar *per capita* de R\$ 359.259,30, com renda familiar *per capita* de apenas R\$ 15.772,54. Para a POF 2008-2009, Pinheiro (2017) calculou a faixa da propensão marginal a consumir desse estado como sendo entre 0,48 e 0,55, e a de Minas Gerais e Rio Grande do Sul entre 0,44 e 0,47. Assim, é provável que a propensão marginal a consumir de Sergipe se aproxime mais da dos outros estados, ainda que seja um pouco maior. Ao relacionar a propensão marginal a consumir e a variação do índice de progressividade desses estados, percebe-se que maior propensão marginal a consumir sugere impacto maior na variação do índice de Lerman-Yitzhaki. De fato, na comparação entre Minas Gerais, Sergipe e Rio Grande do Sul, tem-se propensões marginais a consumir de 0,680, 0,810 e 0,690, respectivamente, enquanto suas respectivas variações do índice de progressividade foram 236%, 1.401% e 351%, no sentido da regressividade. Assim, percebe-se que a mais alta propensão marginal a consumir apresentada por Sergipe, provocou a maior queda do índice de Lerman-Yitzhaki de todos os estados. Diferentemente do caso de São Paulo e Rio de Janeiro, maior propensão marginal a consumir pode indicar maior variação no índice de progressividade.

3.3 Acre, Roraima e Tocantins

A característica deste grupo consiste em todos possuírem índice de Gini quase integralmente acima da média dos dez estados (0,508). Além disso, todos apresentaram variação positiva deste índice, tanto entre a renda disponível e renda inicial, como na variação total, entre a renda pós-tributação e a renda inicial. Outra característica a ser levada em conta neste grupo é o fato de os estados terem tido variação total do índice de Gini acima da média (7,7%). Além disso, este grupo está integralmente contido, assim como o de São Paulo e Rio de Janeiro, na primeira triagem realizada, com a diferença de que aquele representa o de menor arrecadação de ICMS. Destaca-se, também, que neste grupo está presente a maior parte dos extremos entre os dez estados. Além disso, Pintos-Payeras (2010) encontrou, para a região norte, os extremos da sua análise: a maior carga tributária indireta no primeiro estrato de renda e a menor, no último. O estado do Acre apresentou a maior desigualdade da renda inicial (0,567) entre os dez estados e ainda maior depois da incidência da carga tributária, na renda pós-tributação (0,641), conforme Tabela 9 abaixo:

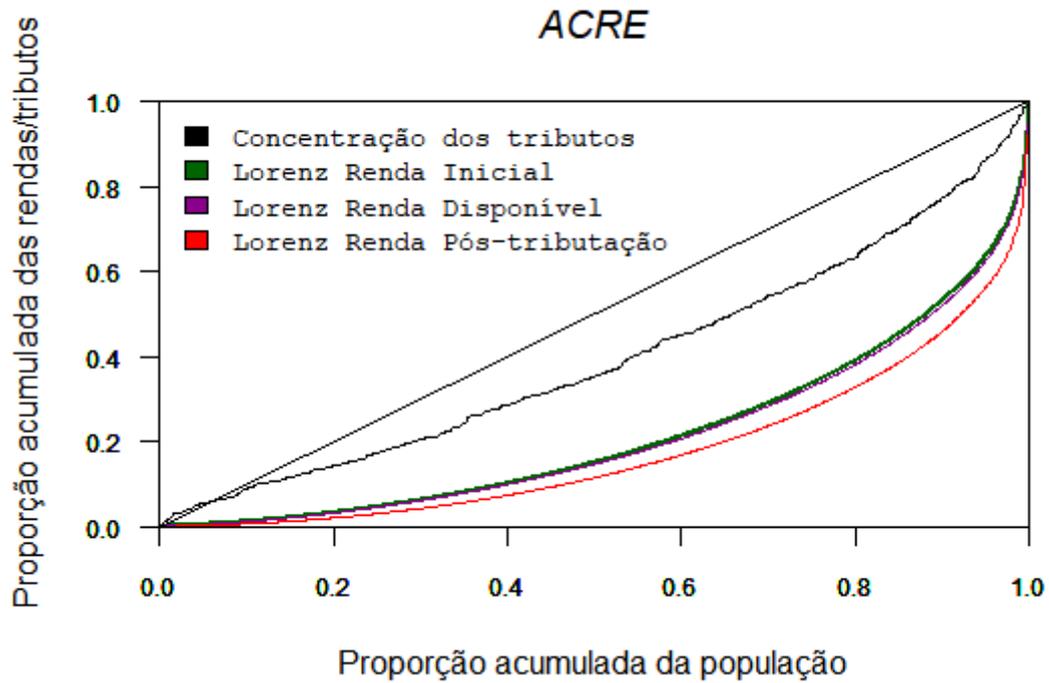
Tabela 9 – Índices selecionados – Grupo 3: AC, RR e TO

UF	Nº de famílias	Gini			Índice de Lerman-Yitzhaki		PMgC
		Renda inicial	Renda disponível	Renda pós-tributação	Tributo direto	Tributo indireto (= carga tributária total)	
AC	814	0,567	0,577	0,641	-0,015	-0,105	0,622
RR	682	0,519	0,524	0,559	-0,036	-0,062	0,185
TO	716	0,504	0,517	0,557	-0,022	-0,075	0,236

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

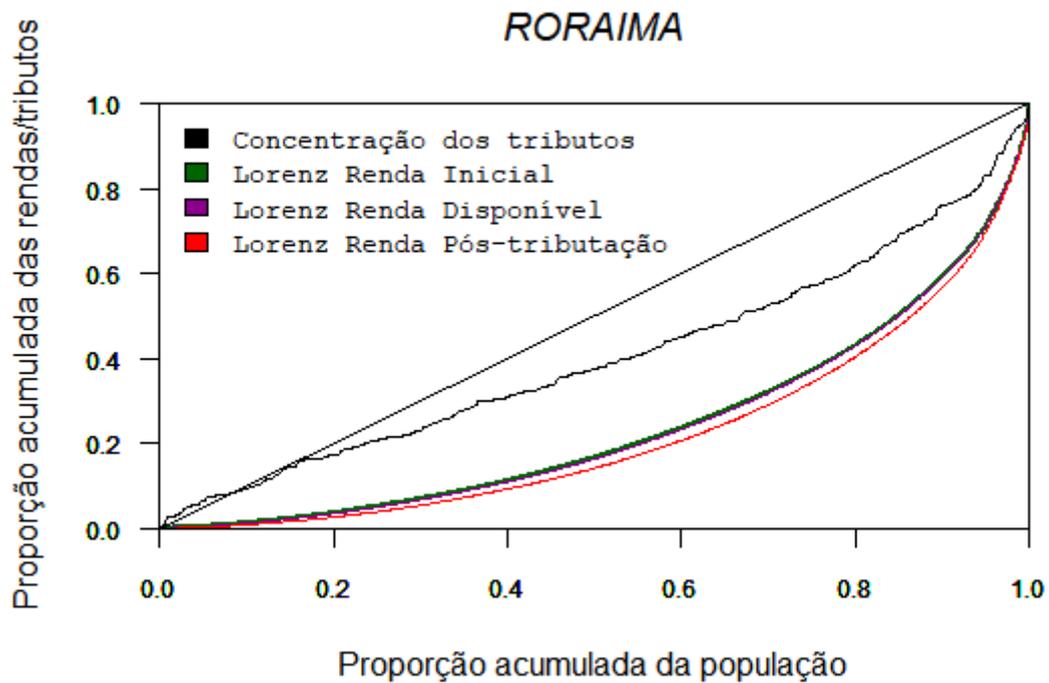
Em relação ao índice de progressividade da tributação direta, ainda que próximo de zero, estados deste grupo o tiveram acima da média (exceto Acre), tendo Roraima o valor mais expressivo dos dez estados. O mesmo acontece em relação ao impacto da carga tributária total no índice de Lerman-Yitzhaki, em que Acre, agora, é o expoente. Em termos percentuais, a queda do índice de progressividade deste estado foi 580%, contra 73% para Roraima e 236% em Tocantins. Assim, ao relacionar a variação deste índice à variação total do índice de Gini, percebe-se uma correspondência, na medida em que se tem o percentual de 13,2% no Acre, contra 7,6% em Roraima e 10,5% em Tocantins. Ou seja, Roraima apresentou a menor variação do índice de Gini do grupo, considerando que, como visto acima, a variação do índice de Lerman-Yitzhaki foi a menor do grupo e de todos os estados. Em suma, diferentemente do Grupo 2 (MG, SE e RS) e do primeiro (RJ e SP), há uma correspondência entre as variações do índice de Lerman-Yitzhaki e de Gini. O resultado da concentração de renda pode ser visualizado através das curvas de Lorenz, nas Figuras 9 a 11 abaixo:

Figura 9 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Acre



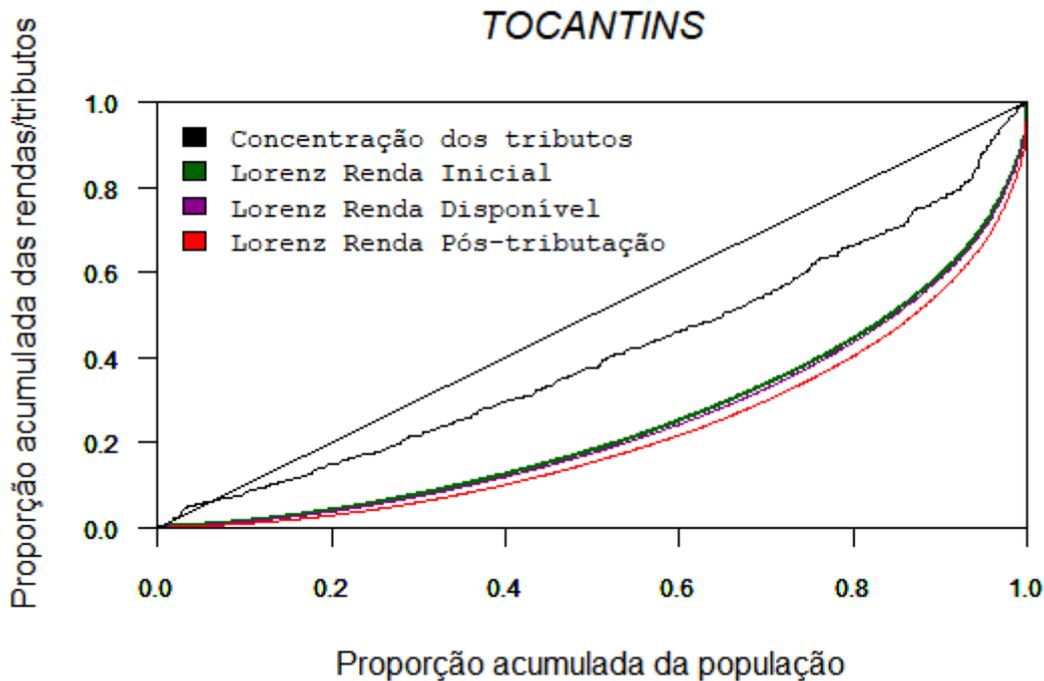
Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.
 Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Figura 10 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Roraima



Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.
 Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Figura 11 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Tocantins



Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.
 Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

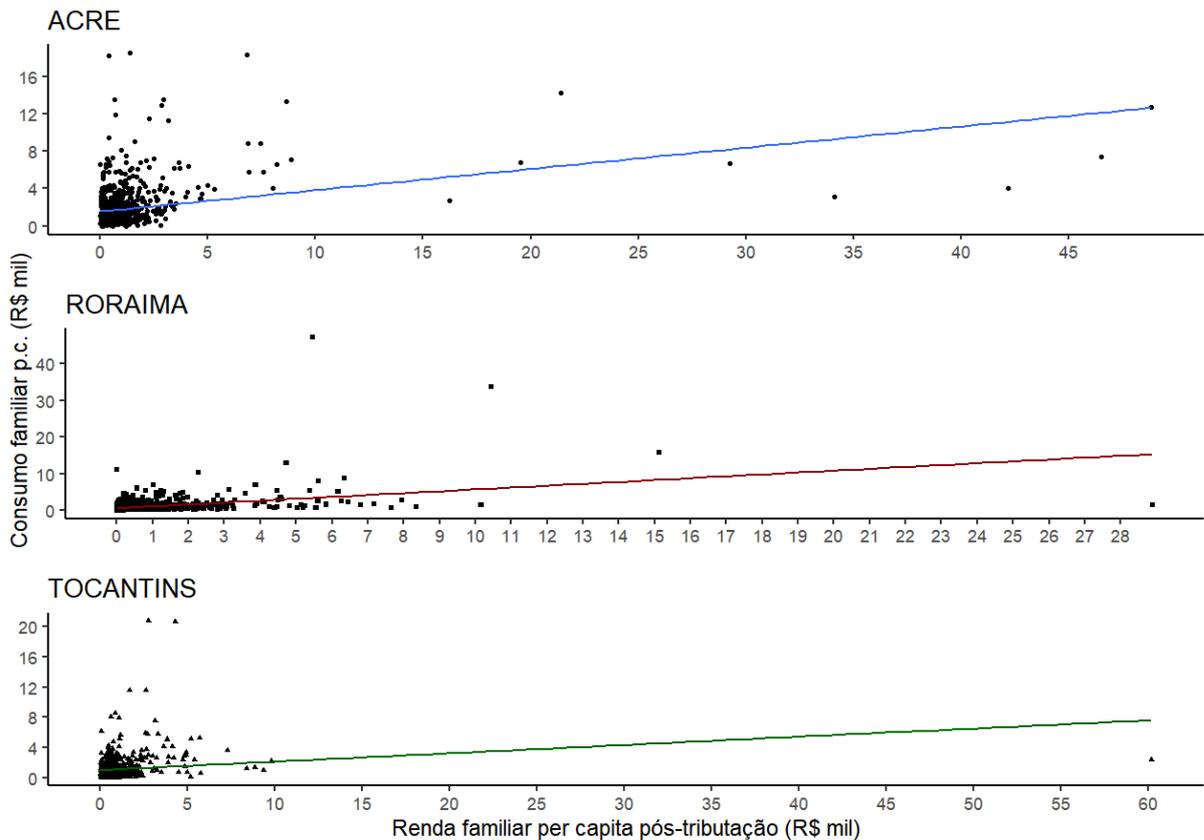
A alta regressividade descrita anteriormente pode ser avaliada através da curva de concentração dos impostos. Percebe-se que, diferentemente do que foi visto até agora, estas curvas são as que estão mais longe das respectivas curvas de Lorenz, o que fornece a dimensão gráfica da regressividade. Pela ótica da tributação direta, verifica-se que a curva de Lorenz da renda disponível sofre um ligeiro deslocamento para baixo em todos os estados. Levando em consideração a variação do índice de Gini entre a renda inicial e a renda disponível, a magnitude desses deslocamentos varia de acordo com cada estado. Observa-se que, no caso do Acre, que teve uma variação do Gini de 1,8%, a curva de Lorenz da renda disponível sofre uma pequena, porém visível, translação. No caso de Roraima, a variação do Gini entre a renda inicial e a disponível foi 1,0%. Comparado ao estado anterior, este fato não é visível no gráfico, uma vez que as curvas de Lorenz ficam aproximadamente sobrepostas. No caso de Tocantins, que é o estado que apresenta maior variação do Gini entre a renda inicial e a disponível, de 2,4%, nota-se que a partir do vigésimo percentil há um descolamento entre as curvas de Lorenz.

No que se refere à curva de concentração dos impostos, a regressividade também é clara, tendo em vista que todas as curvas cruzam, nos primeiros percentis, a reta de perfeita igualdade. O estado de Roraima se destaca, cuja curva de concentração dos tributos oscila em torno da reta de perfeita igualdade, se distanciando da curva de Lorenz nos vinte primeiros percentis. É interessante notar que no caso de Roraima há, de fato, o índice de Lerman-Yitzhaki relativamente mais alto da tributação direta, mas cuja variação é a mais baixa, o que é possível constatar pela queda do índice de Lerman-Yitzhaki de 73%. Em outras palavras, apesar de a tributação total ser bastante regressiva até o vigésimo percentil, a partir do nonagésimo percentil a tributação tende à progressividade, já que se aproxima da curva de Lorenz.

Observando as curvas de Lorenz da renda pós-tributação, todos os estados tiveram um avanço nítido no aumento da desigualdade de distribuição de renda. O estado do Acre, cujo impacto na desigualdade é notável, é seguido de Tocantins e Roraima. Para complementar a avaliação de porque Roraima saiu da posição de estado cuja tributação direta era relativamente amais regressiva do que dos outros dez, para ocupar o terceiro menos regressivo na carga tributária total, é preciso avaliar a propensão marginal a consumir.

Como é possível constatar na Tabela 9 (p. 74), Roraima apresentou a menor propensão marginal a consumir de todos os dez estados, de 0,185, e dentro do grupo, é seguido por Tocantins e Acre. Pinheiro (2017) também encontrou propensão marginal a consumir baixa para Roraima, comparada à de Tocantins e Acre, apesar de os estados estarem dispostos em faixas maiores para aquele índice. A média de consumo familiar *per capita* no Acre é R\$ 1.859,40, em Roraima, R\$ 1.180,32 e, em Tocantins, R\$ 1.187,49. Pelo lado da renda familiar *per capita* pós-tributação tem-se, respectivamente, R\$ 1.272,54, R\$ 1.150,17 e R\$ 1.023,05. Assim, percebe-se que, na média, Acre consome mais em relação à renda, seguido de Tocantins e, enfim, Roraima. Porém, diferentemente do Grupo 2 (MG, SE e RS), que consome o dobro da renda, na média, e apresenta propensões marginais a consumir relativamente maiores, esse grupo tem defasagem menor entre renda e consumo. Essas deduções estão em consonância com os valores obtidos da propensão marginal a consumir desses estados, com Acre consumindo, na média, até 50% acima da renda, conforme Figura 12 abaixo.

Figura 12 – Consumo *per capita* x renda familiar *per capita* pós-tributação – AC, RR e TO



Nota: R\$ de 15 de janeiro de 2018.

Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

O gráfico do Acre mostra que, para cada mil reais de renda familiar *per capita*, o consumo *per capita* tem uma variabilidade expressiva, o que contribui para pressionar para cima a propensão marginal a consumir. Interessante notar que, no caso do Acre, a partir de R\$ 15 mil de renda familiar *per capita*, o consumo familiar não tem uma tendência definida, oscilando em torno da reta de regressão. No caso de Roraima, o consumo *per capita* concentra-se majoritariamente no intervalo de zero a R\$ 10 mil. Apesar de o consumo mais elevado se situar no intervalo de menos renda (abaixo de R\$ 6 mil), conforme a renda aumenta o consumo tende a se reduzir, “deprimindo” a propensão marginal a consumir. Para Tocantins, o consumo *per capita* se concentra entre zero e R\$ 12 mil, no intervalo de renda familiar entre zero e R\$ 10 mil, o que tende a pressionar para cima a propensão marginal a consumir. Porém, a partir de R\$ 7 mil de renda familiar em direção a rendas mais elevadas, o consumo tende a se reduzir, o que contribui para diminuir a propensão marginal a consumir. Neste grupo específico de estados, a propensão marginal a consumir foi correspondente à variação total do índice de Lerman-Yitzhaki. Em outras palavras, Acre, que tem a maior propensão marginal a consumir,

apresentou maior variação no índice de progressividade, de aproximadamente 580%. À segunda maior propensão marginal a consumir do grupo, a de Tocantins, também corresponde a segunda maior variação do índice de progressividade, de 236%. Para Roraima, cujo sistema tributário apresentou ligeira variação da regressividade, isso é, uma queda de 73% do índice de Lerman-Yitzhaki, tem-se a menor propensão marginal a consumir de todos os dez estados. A relação maior propensão marginal a consumir e impacto no índice de progressividade está consistente com os resultados encontrados para o Grupo 2 analisado acima.

3.4 Amapá e Paraná

A principal característica desse grupo é ter praticamente todos os indicadores abaixo da média do conjunto dos dez estados. Estes dois estados mostraram variação total do índice de Gini aproximadamente igual, assim como o índice de Lerman-Yitzhaki da carga tributária total e a propensão marginal a consumir, conforme Tabela 10 a seguir. Ao mesmo tempo, é o grupo qualitativamente mais heterogêneo por conter um estado da região norte e outro da região sul.

Tabela 10 – Índices selecionados – Grupo 4: AP e PR

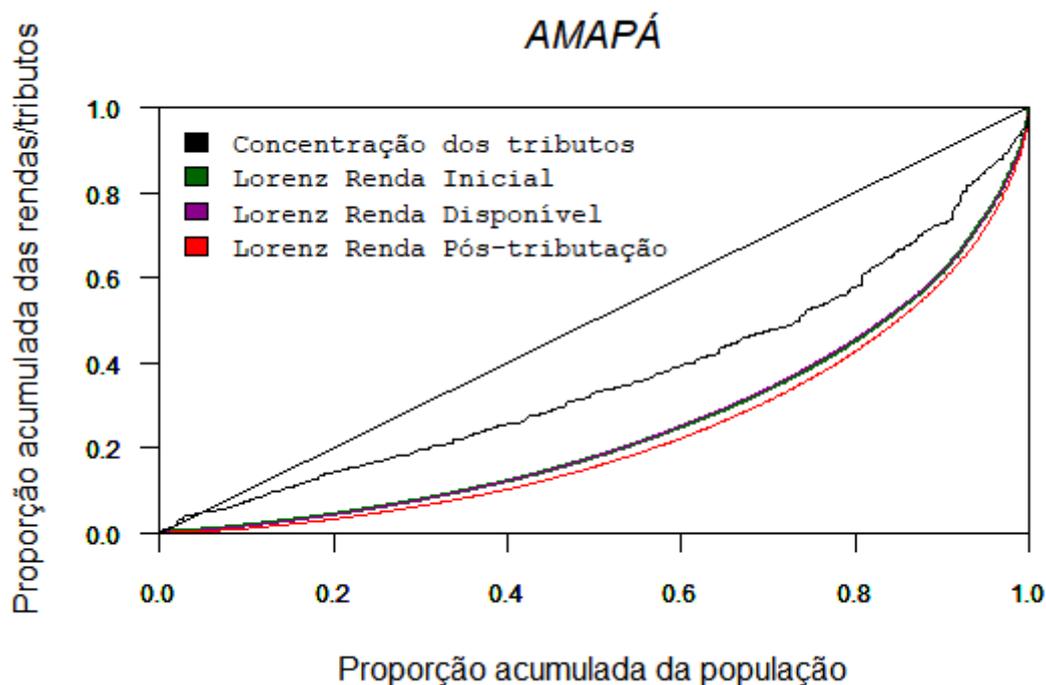
UF	Nº de famílias	Gini			Índice de Lerman-Yitzhaki		PMgC
		Renda inicial	Renda disponível	Renda pós-tributação	Tributo direto	Tributo indireto (= carga tributária total)	
AP	618	0,497	0,493	0,533	0,001	-0,074	0,308
PR	2.129	0,478	0,482	0,500	-0,020	-0,073	0,435

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Em relação à tributação direta, o Amapá teve na prática progressividade, porque, ainda que o índice de Lerman-Yitzhaki fosse próximo de zero, seu valor foi positivo. De fato, este é o único exemplo, de todos os dez estados, que apresenta tributação direta positiva, mesmo que perto de zero. O resultado da progressividade é percebido no índice de Gini da renda disponível, que vai para 0,493, uma queda de 0,7%. De maneira inversa, o Paraná apresentou um aumento de 0,8% do índice de Gini entre a renda inicial e a disponível. Depois da incidência da tributação indireta, o índice de progressividade apresenta regressividade para ambos e aproximadamente de mesma magnitude. É interessante notar que, assim como o Amapá foi o único estado a apresentar tributação direta positiva, também foi o que teve maior queda no índice de progressividade, passando de pouco mais de zero para -0,074. Este resultado indica que a

tributação indireta no Amapá é comparativamente mais regressiva do que no Paraná, já que aquele partiu de uma situação de progressividade da tributação direta para o mesmo patamar do índice de Lerman-Yitzhaki deste, depois da tributação indireta. De fato, enquanto a variação do índice de progressividade no Amapá apresentou uma queda de 7.093%, no Paraná foi de 259%. Assim como no Grupo 3, maior variação do índice de Lerman-Yitzhaki correspondeu a maior variação total do índice de Gini: 7,2% para o Amapá e 4,6 % para o Paraná. Nessa etapa da tributação, o Paraná é o menos desigual de todos os estados, ultrapassando o Rio Grande do Sul, em que há menor valor do índice de Gini na renda inicial. Além disso, Pintos-Payeras (2010) calculou que o Paraná foi o estado que teve a menor carga tributária indireta para o estrato que vai até dois salários mínimos. A dinâmica da tributação desses dois estados, assim como o impacto na concentração de renda podem ser visualizados através das curvas de Lorenz e curvas de concentração dos tributos, conforme Figuras 13 e 14 abaixo:

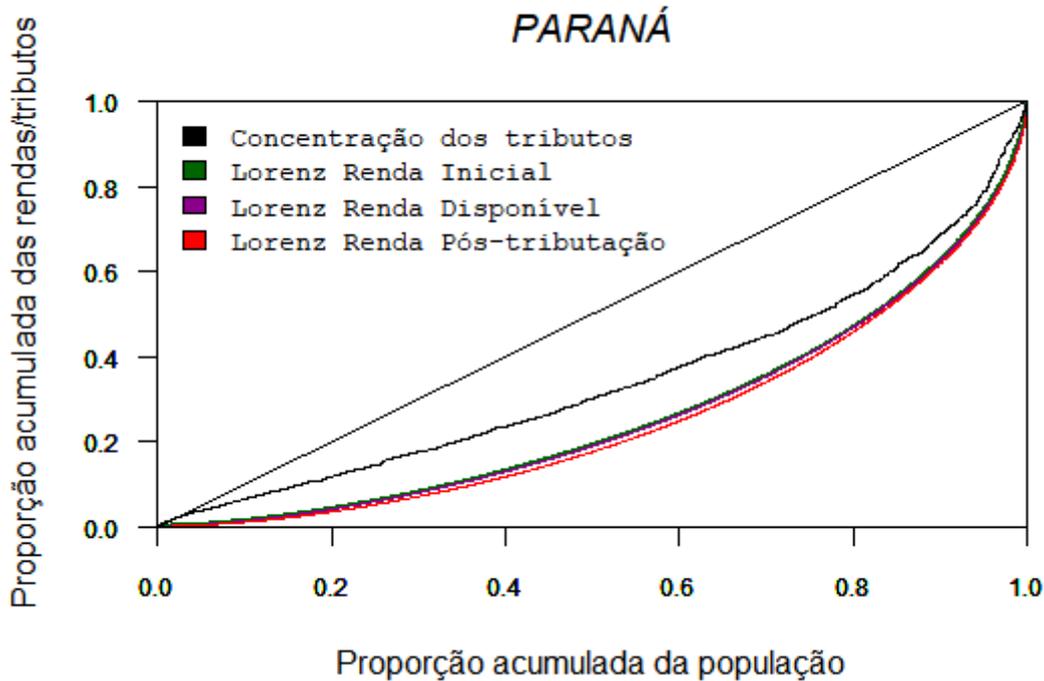
Figura 13 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Amapá



Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.

Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Figura 14 – Curvas de Lorenz e de concentração dos tributos de Paraná



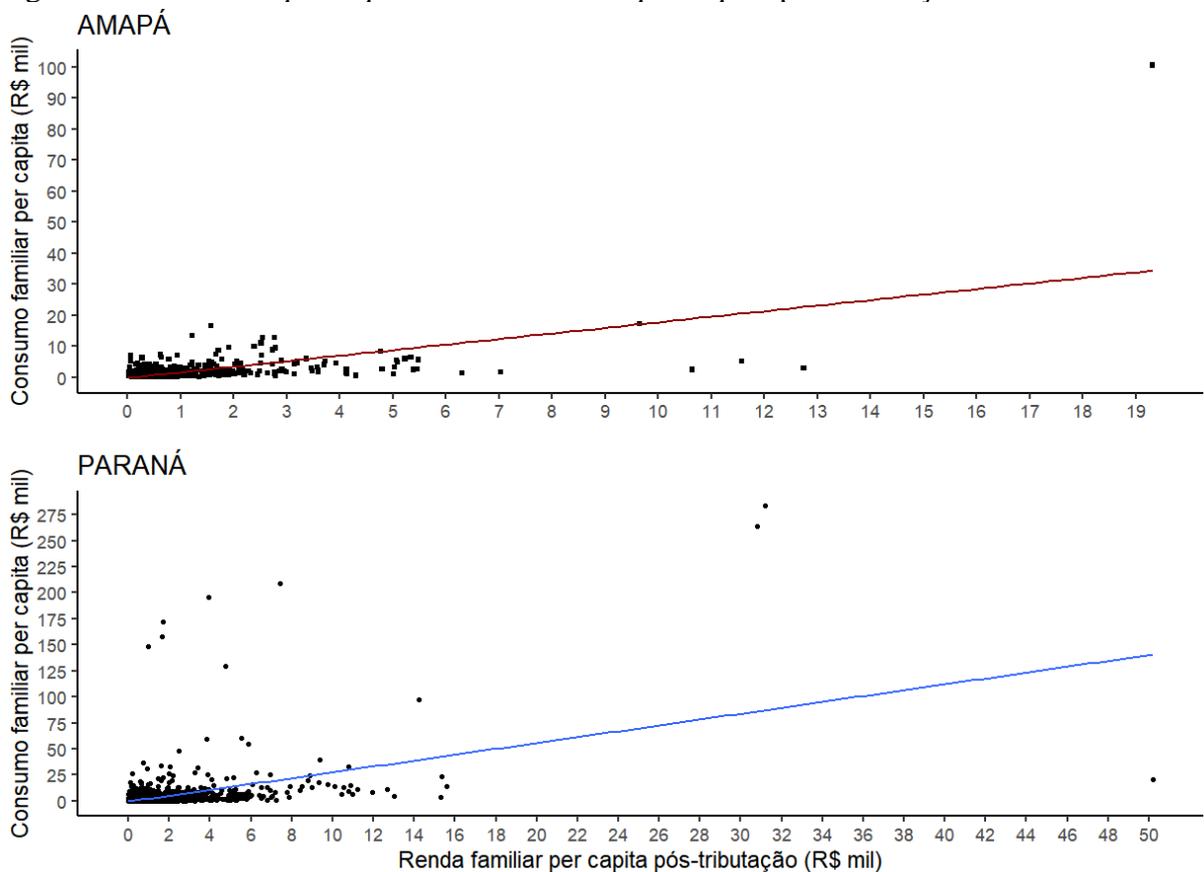
Nota: Somente observações com rendas positivas depois da incidência dos tributos.
 Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Graficamente, é possível verificar que a tributação direta (índice positivo) no caso do Amapá contribuiu ligeiramente para a redução da concentração de renda, uma vez que a curva de Lorenz da renda disponível se desloca para cima. No caso do Paraná, praticamente acontece o mesmo que nos outros estados analisados até aqui: a curva de Lorenz da renda disponível se confunde com a da renda inicial. Em relação à curva de concentração de tributos, no caso do Amapá verifica-se que, abaixo do décimo percentil, os tributos ultrapassam levemente a reta de perfeita igualdade, tornando-se mais regressivo nas camadas mais pobres da população. Além disso, constata-se, naquele estado, uma tendência da curva de concentração de tributos “mais lenta” em termos de diminuição da regressividade, o que provavelmente explica a queda abrupta do índice de progressividade (ver Tabela 10 acima, f. 79). Em relação ao Paraná, nota-se uma tendência da curva de concentração dos tributos, em direção à progressividade, mais “rápida” e quase linear até o sexagésimo percentil. Além disso, a partir desse percentil, a distância entre a curva de concentração de tributos e a curva de Lorenz se torna bastante reduzida. Assim, depois do Rio de Janeiro, o índice de Gini do Paraná foi o que menos sofreu variação total depois da tributação das rendas. Em termos numéricos, a variação total do índice de Gini foi 4,6% - bem abaixo da média dos estados, de 7,7%. O resultado final pode ser visualizado através

da transladação da curva de Lorenz da renda pós-tributação. Enquanto no Paraná ela acontece de maneira sutil, somado ao fato de que a partir do octogésimo percentil as três curvas de Lorenz se confundem, no Amapá a transladação é perceptível.

Quanto à propensão marginal a consumir, observa-se que no Amapá ela é equivalente a 0,308, enquanto no Paraná, 0,435. De modo que, com exceção de Tocantins e Roraima, esses valores são os mais baixos entre os dez estados. Pinheiro (2017) calculou a propensão marginal a consumir do Amapá maior que a do Paraná: entre 0,44 e 0,47 e aquela, entre 0,48 e 0,55. Para a visualização gráfica, conferir Figura 15 abaixo:

Figura 15 – Consumo *per capita* x renda familiar *per capita* pós-tributação – AP e PR



Nota: R\$ de 15 de janeiro de 2018.

Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

A análise das estatísticas descritivas desses estados aponta que o consumo familiar *per capita* médio no Amapá é R\$ 1.780,37, enquanto no Paraná é R\$ 3.693,25. Pelo lado da renda familiar *per capita* pós-tributação média, tem-se que no primeiro é R\$ 1.090,05, ao passo que no segundo é R\$ 1.504,58. A partir desses números, nota-se que em ambos os casos o consumo familiar *per capita* supera as respectivas rendas familiares *per capita*, exceto que no caso do

Paraná a proporção entre consumo e renda é quase o dobro daquela verificada no Amapá. Esse resultado está em consonância, portanto, com a maior propensão marginal a consumir no Paraná, comparado ao Amapá. Na análise gráfica, percebe-se que o consumo familiar *per capita* no caso do Amapá está predominantemente concentrado no intervalo entre zero e R\$ 10 mil, ao qual correspondem faixas de renda entre zero e R\$ 5 mil. A partir dessa faixa de renda, o consumo *per capita* permanece no mesmo intervalo, o que contribui para pressionar para baixo a propensão marginal a consumir. No caso do Paraná, nota-se que o consumo familiar *per capita* concentra-se no intervalo entre zero e R\$ 50 mil, para faixas de renda que se estendem até R\$ 16 mil. A partir dessa renda, observam-se consumos altos e destacados da maioria, o que pressiona a propensão marginal a consumir para cima. Além disso, para faixas de renda baixas, levando em consideração a sua amplitude nesse estado, verificam-se consumos *per capita* superiores a R\$ 125 mil. Por fim, igualmente ao que ocorreu no Grupo 1, à propensão marginal a consumir mais alta não correspondeu maior variação do índice de Lerman-Yitzhaki. De fato, enquanto a propensão marginal a consumir no Amapá é mais baixa que no Paraná, suas respectivas variações no índice de progressividade foram 7.093,13 % e 259,81%. Nesse sentido, é preciso avaliar como estão imbricadas as variações dos indicadores de desigualdade e progressividade e a propensão marginal a consumir, em prol de uma análise mais fidedigna.

Depois de realizar uma análise segmentada por grupos de estados, foi possível verificar, no agregado, alguns *insights* a respeito dos padrões e exceções entre os índices selecionados. Assim, ordenar os estados segundo o índice de Gini da renda inicial permitiu a identificação de que, na média, os cinco estados mais desiguais antes da tributação apresentaram menor propensão marginal a consumir. Este resultado está consistente com Leite (2015, p. 624) que evidencia que “[...] quão mais desigual é a distribuição de renda, menor é a propensão marginal a consumir e vice-versa.”. Além do cálculo da propensão marginal a consumir realizado através de uma regressão robusta, buscou-se também fazer uma análise gráfica a fim de especificar os padrões de consumo em cada estado. Dessa maneira, identificou-se para a metade dos grupos que houve um impacto maior na variação do índice de Lerman-Yitzhaki quanto maior fosse a propensão marginal a consumir (Figura 16). Isso parece intuitivo na medida em que, considerando a estrutura tributária concentrada na tributação indireta, a alta “disposição de consumir”, dada pela propensão marginal a consumir, “penaliza” mais os consumidores.

Figura 16 – Quadro-síntese – Índices selecionados e suas variações (ordem decrescente de Gini da renda inicial)

UF	PMgC	Índice de Gini da Renda			Índice de Lerman-Yitzhaki		Variação total ($\Delta\%$)	
		Inicial	Disponível	Pós-tributação	Tributo direto	Tributo indireto	π_{LY}	Gini
AC (8)	0,622	0,567	0,577	0,641	-0,015	-0,105	580,05	13,16
RJ (3)	0,453	0,543	0,543	0,560	-0,012	-0,038	225,28	3,29
RR (9)	0,185	0,519	0,524	0,559	-0,036	-0,062	73,65	7,60
SP (1)	0,525	0,517	0,523	0,548	-0,018	-0,052	184,92	5,99
TO (7)	0,236	0,504	0,517	0,557	-0,022	-0,075	236,96	10,45
MG (2)	0,680	0,499	0,510	0,553	-0,024	-0,080	236,14	10,79
AP (10)	0,308	0,497	0,493	0,533	0,001	-0,074	7093,13	7,19
SE (6)	0,810	0,480	0,479	0,509	-0,005	-0,071	1401,84	6,11
PR (5)	0,435	0,478	0,482	0,500	-0,020	-0,073	259,81	4,60
RS (4)	0,690	0,472	0,473	0,510	-0,016	-0,072	351,05	8,14

Legenda	Grupo 1	Grupo 3
		Grupo 2

Nota: Os números em parênteses na coluna UF indicam o *ranking* na arrecadação de ICMS em 2017.

Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.

Além disso, com exceção dos Grupos 1 e 2, maior variação do índice de Lerman-Yitzhaki correspondeu a maior variação total do índice de Gini. Este resultado também é intuitivo, considerando que o próprio índice de progressividade se baseia no índice de Gini da renda pós-tributação. No entanto, nas exceções acima mencionadas, maior variação do índice de Lerman-Yitzhaki não implicou que os estados ficaram correspondentemente mais desiguais. Desse modo, percebe-se que, ainda que a propensão marginal a consumir contribua para maior variação do índice de Lerman-Yitzhaki, e que este contribua para a variação do índice de Gini, a variação é dependente do valor que o índice de Lerman-Yitzhaki atinge. Em outras palavras, se a variação do índice de progressividade for baixa, mas o valor final for suficientemente negativo, o impacto no índice de Gini tende a ser maior. Dessa forma, no âmbito das exceções dadas pelos Grupos 1 e 2, essa explicação é mais consistente. De maneira geral, todos os sistemas tributários dos estados analisados se mostraram regressivos e, paralelamente, foi encontrado um aumento da desigualdade em todos eles. Porém, a análise dos resultados sugere que a magnitude dessas desigualdades pós-tributação depende tanto da regressividade do sistema tributário como também da distribuição da renda inicial e da propensão marginal a consumir.

Numa análise inter-regional, isso é, levando em consideração os dois grupos que contêm integralmente estados pertencentes às regiões brasileiras, neste caso norte e sudeste, é possível verificar suas peculiaridades. Em primeiro lugar, ressalta-se que estes dois grupos (Acre-

Roraima-Tocantins e Rio de Janeiro-São Paulo) apresentaram maior desigualdade da renda inicial, porém tiveram variações de índices de Gini diferenciadas. Em outras palavras, enquanto no grupo Acre-Roraima-Tocantins as variações no índice de Gini foram altas, as de Rio de Janeiro-São Paulo foram comparativamente baixas. Em segundo lugar, as variações no índice de Lerman-Yitzhaki foram, na média, mais altas para o grupo Acre-Roraima-Tocantins, o que não está em consonância com baixas propensões marginais a consumir (na média), segundo a hipótese destacada acima. Além disso, no caso do grupo representativo da região norte foi possível detectar, já na tributação direta, a relativamente mais alta regressividade de todos os estados, ainda que próximo de zero na medida de progressividade. Nesse caso (em Roraima), mesmo que a variação do índice de Lerman-Yitzhaki tenha sido baixa, o valor final atingido por este índice foi bastante negativo, o que se refletiu na maior variação do índice de Gini. E, no Acre, houve maior variação do índice de Lerman-Yitzhaki e este atingiu o maior valor na tributação total, assim como maior variação do índice de Gini de todos. Em suma, ainda que os estados da região norte tenham apresentado mesmo nível de desigualdade que da região sudeste, a tributação direta relativamente mais regressiva, agravada pela tributação indireta, parece ter sido determinante para maior variação no índice de Gini. Nesse caso, partindo-se de estados da região norte que já apresentavam desigualdade de renda expressiva, o sistema tributário regressivo pode ter contribuído no sentido de reforçar essas desigualdades, dadas pelas altas variações do índice de Gini. Sugere-se que, para ter resultados mais precisos, parece pertinente ampliar o escopo da análise, assim como acrescentar os dados fornecidos pela Receita Federal, dispondo de uma base de dados mais robusta.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A desigualdade persistente no Brasil pode ser atribuída a diversos fatores históricos e estruturais, entre os quais a herança deixada pelos três séculos de escravidão; o patrimonialismo, que foi a praxe na administração pública brasileira durante período de tempo considerável, o que permitiu a confusão entre os bens públicos e privados; políticas sociais voltadas a grupos menos necessitados; a estrutura tributária regressiva etc. Diante desses pontos levantados, percebe-se a importância que a política estatal pode ter tanto na expansão quanto na mitigação da desigualdade de renda. É partindo dessa premissa que este estudo se insere, tendo em vista que procurou investigar o efeito da política tributária, consolidada sobretudo no desenho do sistema tributário, sobre a concentração de renda verificada em alguns estados brasileiros.

Ainda que a análise tenha sido concentrada em dez estados brasileiros, escolhidos pelo critério do montante arrecadado de ICMS (principal imposto estadual), a amostra representa, em alguma medida, a heterogeneidade regional em termos fiscais. Além disso, a presença do estado de São Paulo na amostra permitiu uma generalização do sistema tributário nacional, premissa estabelecida por Silveira (2008), a partir da qual o estado foi utilizado como representativo do Brasil. Através da replicação da metodologia empregada por Silveira (2008) e Pintos-Payeras (2010), buscou-se, assim, aceitar ou rejeitar a hipótese de que, em primeiro lugar, a estrutura tributária regressiva poderia contribuir para o aumento da desigualdade de renda. Na incidência da tributação direta, a maioria dos estados apresentou índices de progressividade próximos de zero e negativos (regressivos), outros neutralidade na prática, e uma exceção foi encontrada no Amapá, havendo progressividade. Depois da incidência da tributação indireta, houve um agravamento unânime do índice de Lerman-Yitzhaki para todos os estados. No cômputo geral, a carga tributária total causou variação positiva do índice de Gini, o que permitiu validar a hipótese de que o desenho do sistema tributário contribui para o aumento da desigualdade.

Apesar de ter havido aumento na desigualdade de renda para todos os estados, pôde-se identificar diferentes magnitudes de variações do índice de progressividade e de Gini. Como subproduto da primeira análise realizada, propôs-se investigar a imbricação entre a propensão marginal a consumir, os índices de Lerman-Yitzhaki e Gini na determinação da desigualdade de renda. Em outras palavras, buscou-se avaliar se maior propensão marginal a consumir, combinada com a regressividade da carga tributária, se traduziria em impacto mais expressivo

na desigualdade de renda. O que foi identificado preliminarmente é que, para a maioria dos estados, maior propensão marginal a consumir implicou maior variação do índice de progressividade. Esse resultado é intuitivo uma vez que, na presença de alta regressividade, maior propensão marginal a consumir implica maior sujeição ao sistema regressivo. Porém, foi identificado, de forma preliminar, que o impacto no índice de Gini não depende tão somente da variação do índice de Lerman-Yitzhaki, mas sobretudo pelo valor final que este atinge. Do ponto de vista inter-regional, dos grupos dos estados representativos das regiões norte e sudeste, e que detinham índices de Gini da renda inicial próximos uns dos outros, verificou-se que os estados da região norte se tornaram mais desiguais. Em outras palavras, apesar de, na média, os estados da região norte terem menor propensão marginal a consumir e maior impacto, na média, na variação do índice de Lerman-Yitzhaki, o valor final que este índice apresentou foi determinante para o impacto na desigualdade. Nessa análise inter-regional, constatou-se que a política tributária de determinada região pode reforçar a desigualdade existente.

Além disso, foi verificado que todos os estados, exceto Tocantins e Roraima, apresentaram consumo familiar *per capita* médio mais elevado do que a renda inicial familiar *per capita* média. Algumas possíveis razões para isso são: a) o fato de algumas despesas estarem superestimadas, já que as a prazo foram consideradas e estas são registradas pelo montante, na pesquisa; b) o fato de as famílias se endividarem e contraírem empréstimos, o que não é contabilizado como renda mensal declarada; c) a questão da subdeclaração da renda. Esses itens podem fornecer uma explicação parcial da regressividade na tributação direta, ainda que o índice de progressividade estivesse próximo de zero. E, além disso, a amostragem centrada na área urbana pode ter superestimado o efeito do IPTU, que em alguns casos a literatura aponta como regressivo. Isto posto, a fim de ter um quadro mais fidedigno em termos de concentração de renda no Brasil, a questão apontada sobre a captação de renda nas pesquisas domiciliares deve ser mitigada. De modo a captar rendas no topo da distribuição e abrandar possíveis distorções, sugere-se a utilização de dados tributários, como a Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda (DIRPF), combinados com dados de pesquisas domiciliares, metodologia adotada por Medeiros e Souza (2015). De maneira que é sugerido um estudo posterior mais abrangente, como agenda de pesquisa de tese de doutorado, alargando o escopo de análise e utilizando dados suplementares.

Os tópicos explorados por esta Dissertação permitiram visualizar a inter-relação entre a desigualdade e a tributação. De um lado, a desigualdade pode ser combatida sob um sistema tributário que possibilite o estímulo do investimento produtivo e a arrecadação do Estado

convertida em políticas sociais, como saúde, educação e proteção social. Por outro lado, o sistema tributário deve ser tal que o simples ato de tributar não acarrete desigualdade, o que pode ser mitigado por impostos mais progressivos. Os estudos empíricos abordados evidenciaram que a carga tributária brasileira se apoia majoritariamente em impostos indiretos e regressivos, tanto no âmbito da OCDE, quanto da América Latina. Demonstraram, também, que o imposto de renda é limitado e progressivo até certo ponto. Face à estagnação econômica brasileira e à iminente recessão da economia global, os aspectos estruturais da desigualdade no Brasil podem causar o recrudescimento das taxas de pobreza e desigualdade. Entende-se que o sistema tributário é parte integrante desse aspecto estrutural de desigualdade persistente, razão pela qual propõe-se uma reforma tributária de caráter progressivo. Tal reforma passa necessariamente por uma ampliação da base de incidência da tributação direta, por meio da progressividade da tributação dos lucros e dividendos; da revisão dos juros sobre o capital próprio; aumento do número de alíquotas do imposto de renda; revisão de renúncias fiscais viabilizadas por dedutibilidade de gastos de saúde e educação na declaração de imposto de renda; da maior participação da taxa sobre o patrimônio, principalmente os bens de luxo atualmente isentos. Em compensação, propõe-se a redução da participação da tributação indireta na carga tributária total, assim como sua simplificação através da fusão dos principais impostos sobre bens e serviços aqui analisados, como o IPI, PIS/COFINS, ICMS, ISS, entre outros. Dessa forma, é possível conduzir o sistema tributário brasileiro às melhores práticas internacionais, com uma estrutura tributária moderna baseada num IVA. No entanto, não se pode negligenciar o conflito federativo que pode emergir dessa tentativa, o qual, em todo o caso, também está presente na atual configuração, como é o caso da guerra fiscal entre os estados. Note-se que a guerra fiscal é apontada pela literatura como foco de distorção do sistema tributário, entre outros aspectos. Nesse sentido, uma reforma tributária progressiva requer um debate amplo entre os vários setores da sociedade e as esferas de governo, a fim de que sejam sanadas as atuais distorções e sobretudo propicie mais equidade na tributação.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R. *A Economia Política da Reforma Tributária: o caso Brasileiro*. Wilson Center, Latin American Program, sep., 2013.

AFONSO, J. R. R.; CASTRO, K. P. IPTU: o tributo esquecido. *Multi Cidades – Finanças dos Municípios do Brasil*, Vitória, v. 9, p. 180-183, 2013.

ALVES, H. N. Tributação e injustiça social no Brasil. *Revista Espaço Acadêmico*, n. 133, p. 69-78, jun., 2012.

ANDRADE, J. A. Reforma tributária no Brasil e seus impactos na redução da desigualdade: uma análise das propostas de emenda à constituição sob a perspectiva da justiça fiscal. *Revista Eletrônica Gestão & Sociedade*, v.9, n.22, p. 832-852, jan./abr., 2015.

ANSELMINI, P.; BUFFON, M. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. *Revista do Direito Público*, Londrina, v. 13, n. 1, p. 226-258, abr., 2018.

APPY, B. *Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado*, CCiF, 2016. Disponível em: <<https://ccif.com.br/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro-precisa-ser-reformado/>> Acesso em: 02 nov. 2019.

BARROS, R. et al. Determinantes da queda da desigualdade de renda no Brasil. Rio de Janeiro, IPEA, *Texto para Discussão*, 1460, 2010.

BRASIL. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 09 abril 2019.

BRASIL. *Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional*. Relatório de Observação Nº1. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, jun. 2009.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em: 12 jul. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Carga Tributária no Brasil 2017. *Análise por tributos e bases de incidência*. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>> Acesso em: 14 nov. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Grandes Números IRPF – Ano-calendário 2017, Exercício 2018. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-ac-2017.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2019a.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. Disponível em:

<<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ditr-declaracao-do-imposto-sobre-a-propriedade-territorial-rural/programa-gerador-da-declaracao-pgd-ditr-perguntas-e-respostas-e-base-legal/declaracao-do-imposto-sobre-a-propriedade-territorial-rural-itr>>. Acesso em: 05 nov. 2019b.

CARDOSO, D. F.; DOMINGUES, E. P.; BRITTO, G. Assimetrias na tributação da renda do trabalho e do capital: Impactos de modificações na estrutura da tributação da renda de Pessoa Física no Brasil. *Texto para Discussão nº 557*, CEDEPLAR, jun., 2017.

CASTRO, F. A. *Imposto de Renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. 2014. 155 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

COÊLHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (Brasil). Boletim de arrecadação disponível de dezembro de 1996 até a presente data. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>>. Acesso em: 14 mar. 2020.

ESPADA, M. V. *Los sistemas tributarios en América Latina: Desafíos para la imposición sobre la renta*. Centro de Estudios para el Desarrollo Laboral y Agrario – CEDLA, n. 4, mayo de 2013, La Paz, Bolivia.

FAGNANI, E.; ROSSI, P. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. *Texto para discussão*. Plataforma Política Social, n. 20, p. 1-32, 2018.

FANDIÑO, P.; KERSTENETZKY, C. L. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. *Brazil. J. Polit. Econ.*, São Paulo, v. 39, n. 2, p. 306-327, jun. 2019. Disponível: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572019000200006&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 15 jun. 2020.

FERNANDES, R.; GASSEN, V. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. *Revista Jurídica da Presidência* 353, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2016v0e0-1200>>. Acesso em: 18 set. 2019.

FERNANDES, R. C.; CAMPOLINA, B.; SILVEIRA, F. G. Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil. *Texto para discussão 2449*, IPEA, fev., 2019.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. Progressividade tributária: A agenda negligenciada. *Texto para discussão 2190*, IPEA, abr., 2016.

HANNI, M.; MARTNER, R.; PODESTÁ, A. El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina. *Revista CEPAL*, 116, ago., 2015.

HICKMANN, C. M. et al. Tributação da renda da Pessoa Jurídica: Instrumento da guerra fiscal internacional ou do desenvolvimento? In: FAGNANI, Eduardo (Org.). *A Reforma*

Tributária Necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 112-129, 2018.

HOFFMANN, R. Desigualdade da distribuição da renda no Brasil: a contribuição de aposentadorias e pensões e de outras parcelas do rendimento domiciliar per capita. *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 18, n. 1 (35), p. 213-231, abr., 2009.

IPEA. *Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Comunicados do IPEA, nº 92, maio, 2011.

KAKWANI, N. C. Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison. *The Economic Journal*, v. 87, n. 345, p. 71-80, mar. 1977.

KEYNES, J. M. *A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*. São Paulo: Abril Cultural, 1996. (Coleção Os Economistas).

LANGONI, C. G. *Distribuição de Renda e Desenvolvimento Econômico do Brasil*, 3ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2005.

LEITE, F. P. Como o grau de desigualdade afeta a propensão marginal a consumir? Distribuição de renda e consumo das famílias no Brasil a partir dos dados das POF 2002-2003 e 2008-2009. *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 24, n. 3 (55), p. 617-650, dez. 2015.

LERMAN, R.; YITZHAKI, S. Changing ranks and the inequality impacts of taxes and transfers. *National Tax Journal*, v. 48, n. 1, p. 45-59, mar., 1995.

LIMA, E. C. P. Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. *Texto para discussão nº 666*. IPEA, 1999.

MEDEIROS, M.; SOUZA, P. H.; CASTRO, F. A. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. *Revista Ciência e Saúde Coletiva*, vol. 20, n. 24, p. 971-986, Rio de Janeiro, abr. 2015.

OLIVEIRA, F. A. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). In: FAGNANI, Eduardo (Org.). *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 112-129, 2018.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. Reforma Tributária no Brasil. Princípios norteadores e propostas em debate. *NOVOS ESTUDOS*, CEBRAP, São Paulo, v. 37, n. 2, p. 213-244, mai./ago. 2018.

OXFAM BRASIL. *A distância que nos une. Um retrato das desigualdades brasileiras*. OXFAM, 25 set., 2017.

PAES, N. L. Imposto de Renda da Pessoa Física – Uma análise comparativa do Brasil em relação à América Latina. *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 23, n. 2 (51), p. 489-506, ago., 2014.

PIKETTY, T. *A Economia da Desigualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PINHEIRO, T. J. Análise Econométrica do Consumo das Famílias. In: ENCONTRO DE ECONOMIA, 3., 2017, Ponta Grossa. *Anais...* Ponta Grossa: Universidade Estadual de Ponta Grossa, Faculdade de Ciências Econômicas, 2017, p. 1-15.

PINTOS-PAYERAS, J. A. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. *Pesquisa e Planejamento*, v. 40, n. 2, p. 153-186, ago., 2010.

PNUD. Informe Regional sobre Desarrollo Humano para América Latina y el Caribe 2010. *Actuar sobre el futuro: romper la transmisión intergeneracional de la desigualdad*. Disponível em: <<https://www.idis.org.br/wp-content/uploads/2014/05/idhalc2010.pdf>> Acesso em: 10 nov. 2019.

PNUD. Human Development Report 2019. *Beyond income, beyond averages, beyond today: Inequalities in human development in the 21st century*. Disponível em: <<http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2019.pdf>> Acesso em: 10 nov. 2019.

RIBEIRO, R. L. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *RFPTD*, v.3, n.3, 2015.

ROCHA, S. O impacto distributivo do imposto de renda sobre a desigualdade de renda das famílias. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 32, n. 1, abr., 2002.

RODRIGUES, H. T.; OLIVEIRA, A. F. A regressividade do sistema tributário brasileiro. In: I CONGRESSO INTERINSTITUCIONAL UNISC/URCA: *Promovendo Políticas Públicas, Concretizando Demandas Sociais*. Crato: Universidade Regional do Cariri – URCA, 2017, p. 1-20.

RODRÍGUEZ, F. J. P. *Marginal Propensity to Consume in USA by data ordered to percentiles*, nov. 2016. Disponível em: <https://econometria.files.wordpress.com/2016/11/pmc_usa_2014_english_pg2.pdf>. Acesso em: 16 março 2020.

ROSSIGNOLI, M.; SANESHIMA, C. F. Desenvolvimento, distribuição de renda e sistema tributário brasileiro: algumas inter-relações. *Revista DIREITO UFMS*, Campo Grande, MS, v.3, n.2, p. 217 – 240, jul./dez., 2017.

SALVADOR, E. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? *Arrecadação*, p. 1-12, 2006.

_____. *As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda*. INESC, 1ª Edição, Brasília, 2014.

SANTIAGO, M. F.; SILVA, J. L. G. Evolução e composição da carga tributária brasileira. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional*, v. 2, n. 1, p. 22-41, jan./abr. 2006.

SILVA, D. R. MOULIN, D. A. A tributação sobre o consumo e as desigualdades sociais no estado de crise socioeconômica. *Revista DIREITO UFMS*, v.3, n.1, p. 211-232, Campo Grande, MS, jan./jul., 2017.

SILVA, M. A.; COSTA, A. B. Tributando o consumo: uma análise sobre as políticas tributárias do Brasil e do Paraguai. *Revista Orbis Latina*, v. 8, n. 2, p. 5-19, jul./dez., 2018.

SILVEIRA, F. G. Concentração de renda. *GV Executivo*, v. 7, n. 4, p. 44-49, jul./ago. 2008.

_____. *Tributação, Previdência e Assistência Sociais: Impactos distributivos*. 2008. 161 f. Tese (Doutorado) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2008b.

_____. *Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Brasília (DF): Secretaria do Tesouro Nacional, 2012.

SILVEIRA, F. G. et al. Fiscal equity: distributional impacts of taxation and social spending in Brazil. International Policy Centre for Inclusive Growth, *Working Paper*, n. 115, oct., 2013.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL (Brasil). *Sistema tributário: diagnóstico e elementos para mudanças*. 3. ed. rev., ampl. e atual. Brasília: SINDIFISCO NACIONAL, 2018. 108 p.

SIQUEIRA, R. B. et al. O sistema tributário brasileiro é regressivo? In: AFONSO, J. R. [et al.]... (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 501-528.

SOUZA, P. H. G. F. *A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. 2016. 378 f. Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

SUSANTI, Y. et. al. M estimation, S estimation, and MM estimation in robust regression. *International Journal of Pure and Applied Mathematics*, v. 91, n. 3, 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.12732/ijpam.v91i3.7>>. Acesso em: 16 março 2020.

VIOL, A. L.; RODRIGUES, J. J.; PAES, N. L. Progressividade no Consumo – Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado. *Estudo Tributário nº 4*, p. 1-23, Brasília, mar. 2002.

ZOCKUN, M. H. Equidade na tributação. *Texto para discussão nº 15*. Disponível em: <<https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto-15-2016-v2020.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2020.

ZOCKUN, M. H. (Coord.). Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado. *Texto para discussão nº 03*, FIPE, São Paulo, mar., 2007.

APÊNDICE - Tabelas das cargas tributárias direta e indireta em alguns estados selecionados

Tabela 11 – Cargas tributárias direta e indireta sobre as classes de renda familiar *per capita* (Rio de Janeiro)

Estratos de renda familiar	Carga indireta sobre a renda (%)	Carga direta sobre a renda (%)
Até 1/8 de SM	35,20	0,00
Mais de 1/8 a 1/4 de SM	24,89	1,03
Mais de 1/4 a 1/2 SM	23,24	6,00
Mais de 1/2 a 3/4 de SM	20,00	6,00
Mais de 3/4 a 1 SM	20,24	8,16
Mais de 1 a 1 ¼ SM	20,98	7,68
Mais de 1 ¼ a 1 ½ SM	19,59	7,51
Mais de 1 ½ a 2 SMs	16,82	7,67
Mais de 2 a 3 SMs	16,36	9,80
Mais de 3 a SMs	15,87	12,44
Mais de 5 a 10 SMs	15,82	11,78
Mais de 10 SMs	19,08	8,36

Nota: R\$ de 15 de janeiro de 2018; Salário mínimo (SM) em 2018 era R\$ 954,00

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Tabela 12 – Cargas tributárias direta e indireta sobre as classes de renda familiar *per capita* (São Paulo) (continua)

Estratos de renda familiar	Carga indireta sobre a renda (%)	Carga direta sobre a renda (%)
Até 1/8 de SM	45,54	0,00
Mais de 1/8 a 1/4 de SM	34,58	3,18
Mais de 1/4 a 1/2 SM	25,20	8,54

Tabela 12 – Cargas tributárias direta e indireta sobre as classes de renda familiar *per capita* (São Paulo) (conclusão)

Mais de 1/2 a 3/4 de SM	21,57	8,50
Mais de 3/4 a 1 SM	22,08	10,44
Mais de 1 a 1 ¼ SM	21,01	11,61
Mais de 1 ¼ a 1 ½ SM	21,03	10,56
Mais de 1 ½ a 2 SMs	18,28	12,29
Mais de 2 a 3 SMs	20,00	12,57
Mais de 3 a SMs	18,48	12,11
Mais de 5 a 10 SMs	16,10	13,65
Mais de 10 SMs	16,23	11,59

Nota: R\$ de 15 de janeiro de 2018; Salário mínimo (SM) em 2018 era R\$ 954,00

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Tabela 13 – Cargas tributárias direta e indireta sobre as classes de renda familiar *per capita* (Amapá)

Estratos de renda familiar	Carga indireta sobre a renda (%)	Carga direta sobre a renda (%)
Até 1/8 de SM	28,58	0,00
Mais de 1/8 a 1/4 de SM	27,61	3,27
Mais de 1/4 a 1/2 SM	27,51	3,35
Mais de 1/2 a 3/4 de SM	31,72	3,95
Mais de 3/4 a 1 SM	23,95	3,65
Mais de 1 a 1 ¼ SM	31,00	3,64
Mais de 1 ¼ a 1 ½ SM	24,53	2,92
Mais de 1 ½ a 2 SMs	26,62	3,69
Mais de 2 a 3 SMs	22,86	5,70
Mais de 3 a SMs	20,36	6,53
Mais de 5 a 10 SMs	22,40	6,27
Mais de 10 SMs	16,77	2,72

Nota: R\$ de 15 de janeiro de 2018; Salário mínimo (SM) em 2018 era R\$ 954,00

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Tabela 14 – Cargas tributárias direta e indireta sobre as classes de renda familiar *per capita* (Paraná)

Estratos de renda familiar	Carga indireta sobre a renda (%)	Carga direta sobre a renda (%)
Até 1/8 de SM	56,87	0,00
Mais de 1/8 a 1/4 de SM	28,75	1,27
Mais de 1/4 a 1/2 SM	23,73	9,45
Mais de 1/2 a 3/4 de SM	23,42	9,48
Mais de 3/4 a 1 SM	24,07	11,24
Mais de 1 a 1 ¼ SM	22,44	10,94
Mais de 1 ¼ a 1 ½ SM	23,60	12,93
Mais de 1 ½ a 2 SMs	20,87	13,10
Mais de 2 a 3 SMs	21,32	13,28
Mais de 3 a SMs	22,19	14,50
Mais de 5 a 10 SMs	20,33	15,62
Mais de 10 SMs	4,56	13,30

Nota: R\$ de 15 de janeiro de 2018; Salário mínimo (SM) em 2018 era R\$ 954,00

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Tabela 15 – Alíquotas médias e modais dos impostos indiretos, por Grupos de Despesas em % (Rio de Janeiro)

Grupo de despesa	Média				Moda			
	ICMS	IPI	PIS/COFINS	ISS	ICMS	IPI	PIS/COFINS	ISS
Habitação	16,22	3,18	5,52	0,18	18,00	10,00	9,25	5,00
Vestuário	17,96	0,48	9,24	0,01	18,00	25,00	9,25	5,00
Transportes	6,98	1,18	5,38	1,99	18,00	25,00	3,65	2,00
Higiene e cuidados pessoais	19,91	3,81	8,88	0,00	25,00	7,00	9,25	0,00
Assistência à saúde	13,61	0,07	7,47	0,26	18,00	5,00	9,25	2,00
Educação	11,00	5,44	6,96	1,79	18,00	15,00	9,25	5,00
Recreação e cultura	9,86	5,88	6,43	1,18	18,00	15,00	9,25	5,00
Fumo	34,00	284,13	9,25	0,00	35,00	300,00	9,25	0,00
Serviços pessoais	0,00	0,00	3,65	5,00	0,00	0,00	3,65	5,00
Despesas diversas	0,74	0,00	3,88	4,79	18,00	0,00	3,65	5,00
Aumento do ativo	14,08	2,96	7,85	0,84	18,00	8,00	9,25	5,00
Alimentação no domicílio	9,42	0,32	3,59	0,00	18,00	4,00	9,25	0,00
Alimentação fora do domicílio	12,62	0,01	9,06	0,00	12,00	4,00	9,25	0,00

Nota: RICMS-RJ, Tabela de Incidência do IPI (Tipi), Decreto nº 10.514/91 (Rio de Janeiro).

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Tabela 16 – Alíquotas médias e modais dos impostos indiretos, por Grupos de Despesas em %
(São Paulo)

Grupo de despesa	Média				Moda			
	ICMS	IPI	PIS/ COFI NS	ISS	ICMS	IPI	PIS/ COFI NS	ISS
Habitação	15,22	3,90	6,44	0,06	18,00	10,00	9,25	2,00
Vestuário	17,96	0,59	9,24	0,01	18,00	12,00	9,25	5,00
Transportes	4,57	0,87	3,65	4,36	18,00	8,00	3,65	5,00
Higiene e cuidados pessoais	12,00	4,63	9,25	0,00	12,00	7,00	9,25	0,00
Assistência à saúde	11,27	0,10	7,19	0,24	18,00	8,00	9,25	2,00
Educação	10,91	4,67	6,82	0,77	18,00	5,00	9,25	2,00
Recreação e cultura	10,20	6,66	6,94	1,26	18,00	10,00	9,25	5,00
Fumo	30,00	268,15	9,25	0,00	30,00	300,00	9,25	0,00
Serviços pessoais	0,00	0,00	3,65	4,94	0,00	0,00	3,65	5,00
Despesas diversas	5,65	0,00	5,41	3,38	18,00	0,00	3,65	5,00
Aumento do ativo	12,60	2,94	7,39	0,82	18,00	8,00	9,25	5,00
Alimentação no domicílio	7,93	0,64	3,93	0,00	12,00	4,00	9,25	0,00
Alimentação fora do domicílio	15,71	0,01	8,94	0,00	18,00	4,00	9,25	0,00

Nota: RICMS-SP, Tabela de Incidência do IPI (Tipi), Decreto nº 53.151/2012 (São Paulo).

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Tabela 17 – Alíquotas médias e modais dos impostos indiretos, por Grupos de Despesas em %
(Amapá)

Grupo de despesa	Média				Moda			
	ICMS	IPI	PIS/ COFI NS	ISS	ICMS	IPI	PIS/ COFI NS	ISS
Habitação	14,71	4,43	6,86	0,23	18,00	10,00	9,25	5,00
Vestuário	18,35	0,72	9,25	0,00	18,00	25,00	9,25	0,00
Transportes	10,87	1,72	6,26	2,78	18,00	15,00	9,25	5,00
Higiene e cuidados pessoais	18,40	6,58	9,10	0,13	12,00	42,00	9,25	5,00
Assistência à saúde	15,01	0,00	8,32	0,83	18,00	5,00	9,25	5,00
Educação	14,76	6,05	8,13	0,69	18,00	20,00	9,25	5,00
Recreação e cultura	13,66	7,81	7,58	1,28	18,00	10,00	9,25	5,00
Fumo	27,62	272,42	9,21	0,00	29,00	300,00	9,25	0,00
Serviços pessoais	0,00	0,00	3,65	5,00	0,00	0,00	3,65	5,00
Despesas diversas	0,28	0,00	3,65	5,00	18,00	0,00	3,65	5,00
Aumento do ativo	14,74	3,11	7,87	0,69	18,00	8,00	9,25	5,00
Alimentação no domicílio	7,30	0,35	3,28	0,00	12,00	4,00	9,25	0,00
Alimentação fora do domicílio	17,99	0,04	9,21	0,00	18,00	7,00	9,25	0,00

Nota: RICMS-AP, Tabela de Incidência do IPI (Tipi), Lei Complementar nº 110/2014 (Macapá).

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Tabela 18 – Alíquotas médias e modais dos impostos indiretos, por Grupos de Despesas em % (Paraná)

Grupo de despesa	Média				Moda			
	ICMS	IPI	PIS/ COFI NS	ISS	ICMS	IPI	PIS/ COFI NS	ISS
Habitação	14,71	4,43	6,86	0,23	18,00	10,00	9,25	5,00
Vestuário	18,35	0,72	9,25	0,00	18,00	25,00	9,25	0,00
Transportes	10,87	1,72	6,26	2,78	18,00	15,00	9,25	5,00
Higiene e cuidados pessoais	18,40	6,58	9,10	0,13	12,00	42,00	9,25	5,00
Assistência à saúde	15,01	0,00	8,32	0,83	18,00	5,00	9,25	5,00
Educação	14,76	6,05	8,13	0,69	18,00	20,00	9,25	5,00
Recreação e cultura	13,66	7,81	7,58	1,28	18,00	10,00	9,25	5,00
Fumo	27,62	272,42	9,21	0,00	29,00	300,00	9,25	0,00
Serviços pessoais	0,00	0,00	3,65	5,00	0,00	0,00	3,65	5,00
Despesas diversas	0,28	0,00	3,65	5,00	18,00	0,00	3,65	5,00
Aumento do ativo	14,74	3,11	7,87	0,69	18,00	8,00	9,25	5,00
Alimentação no domicílio	7,30	0,35	3,28	0,00	12,00	4,00	9,25	0,00
Alimentação fora do domicílio	17,99	0,04	9,21	0,00	18,00	7,00	9,25	0,00

Nota: RICMS-PR, Tabela de Incidência do IPI (Tipi), Lei Complementar nº 40/2001 (Curitiba).

Fonte: O autor, 2020, com base em dados da POF 2017-2018.

Quadro 1 – Grupos de tributos e seus respectivos códigos e descrições na POF 2017-2018 (continua)

Grupo de tributos	Tipo de Produto	Descrição na POF	Código POF
INSS	Contribuição previdenciária sobre renda do trabalho	Dedução do rendimento do trabalho (trabalhador doméstico, militar do Exército, da Marinha, da Aeronáutica, da polícia militar ou do corpo de bombeiros militar, empregado do setor privado, empregado do setor público, empregador, conta própria) para a previdência	5300101 5300201 5300301 5300401 5300501 5300601
		Previdência pública (INSS)	4800501
		Funrural	4800502
		Previdência aberta ou fechada	4800601
		Previdência privada aberta	4800602
		Previdência privada fechada	4800603
	Gastos individuais com INSS	Funpresp	4800604
		Seguro coletivo de trabalho (previdência pública)	4800802

Quadro 1 – Grupos de tributos e seus respectivos códigos e descrições na POF 2017-2018
(continuação)

IR	Imposto de Renda sobre renda do trabalho	Dedução do rendimento do trabalho (empregado privado, empregado público, empregado doméstico, empregado temporário na área rural, empregador e conta própria) relativa ao imposto de renda	5501901
	Gastos individuais com Imposto de Renda	Complementação do imposto de renda	4803101
		Imposto de renda no exercício anterior	4803102
IPTU	IPTU Imóvel principal	Imposto predial e territorial urbano (IPTU)	1000601
		IPTU	1000602
		Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	1000701
		ITR	1000702
		IPTR	1000703
		Adicionais de IPTU (juros, multa etc.)	1001101
		Adicionais de IPTR (juros, multa etc.)	1001201
		Incra	1001301
		Serviço de patrimônio da união (SPU)	1001401
		Próprios nacionais residenciais (PNR)	1001501
		Cadastro ambiental rural (CAR)	1001601
	IPTU Outros imóveis	Imposto de transmissão de outros imóveis (aquisição à vista ou a prazo)	4700102
		Imposto predial e territorial urbano (IPTU) de outros imóveis	4700601
		Taxa (lixo, incêndio, segurança etc.) de outros imóveis	4701701
		Taxa de lixo de outros imóveis	4701702
		Taxa de coleta de lixo de outros imóveis	4701703
		Taxa de prevenção e extinção de incêndio de outros imóveis	4701704
		Taxa de segurança de outros imóveis	4701705
		Taxa de instalação ou religação de hidrômetro de outros imóveis	4701706
		Taxa de instalação de relógio de água de outros imóveis	4701707
Incra de outros imóveis (Imposto)	4702601		
IPVA	IPVA e taxas com automóveis	IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores)	5000101
		IPVA	5000102
		Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores	5000103
		Seguro obrigatório de veículo	5000201
		Seguro voluntário de veículo	5000301
		Emplacamento de automóvel	5000401
		Licença de automóvel	5000402
		Emplacamento de caminhão	5000501
Licença de caminhão	5000502		

Quadro 1 – Grupos de tributos e seus respectivos códigos e descrições na POF 2017-2018
(continuação)

		Emplacamento de moto	5000601	
		Licença de moto	5000602	
		Multas	5000701	
		Taxas do DETRAN (transferência de veículo, carteira de habilitação, etc.)	5000801	
		Taxa de transferência de veículo	5000802	
		Taxa de carteira de habilitação	5000803	
		Taxa de perícia de veículo	5000804	
		Taxa de transferência de placa de veículo	5000805	
		Taxa de vistoria de veículo	5000806	
		Taxa de desalienação de veículo	5000807	
		Taxa de expediente (DETRAN)	5000808	
		Taxa de legislação (DETRAN)	5000809	
		Taxas incluídas no licenciamento anual do veículo	5000810	
		Taxa de bombeiro (DETRAN)	5000811	
		Taxa de correio (DETRAN)	5000812	
		Documento único de trânsito	5000813	
		DUT (documento único de trânsito)	5000814	
		Exame para renovação de carteira de motorista	5000815	
		Exame psicotécnico de carteira de motorista	5000816	
		Transferência de consórcio de veículo	5000901	
		Assistência automobilística (mensalidade ou taxa)	5001001	
		Serviço de segurança via satélite	5001101	
		Vaga cativa de estacionamento de veículo	5001201	
		Vaga de estacionamento de veículo	5001202	
		Aluguel de veículo sem condutor	5001301	
		Emplacamento de embarcação	5001401	
		Leasing de automóvel	5001501	
		Taxa de conservação e manutenção de vias públicas	5001601	
		IPVA, seguro obrigatório e taxas	5001701	
OUTROS	Outras deduções sobre renda do trabalho	Outras deduções do rendimento do trabalho (empregado privado, empregado público, empregado doméstico, empregado temporário na área rural, empregador e conta própria)	5300101 a 5300701	
	Deduções sobre outras rendas que não trabalho	Deduções sobre outros rendimentos: aposentadorias e pensões, bolsa de estudo, pensão alimentícia, auxílios, aluguéis, programas de transferência de renda e complementações salariais.	5400101 a 5401301	
	Contribuições de classe	Conselho e associação de classe		4801001
		Associação de classe		4801002
		Associação de trabalhadores		4801003
		Contribuição sindical		4801101

Quadro 1 – Grupos de tributos e seus respectivos códigos e descrições na POF 2017-2018
(conclusão)

		Imposto sindical (anual)	4801102
		Contribuição de grupo (funcionários, amigos, casais, etc.)	4801702
		Grêmio (funcionários de empresa)	4801703
		Contribuição para grêmio (funcionários de empresa)	4801704

Fonte: O autor, 2020, com base na POF 2017-2018.