



# FUNDAMENTOS JURÍDICO-FILOSÓFICOS DA TRIBUTAÇÃO

## Aula 2

Conhecer os “princípios primeiros”

*O que (tributário)?*

*Por que (tributação)?*

**Como (tributar)?**



Essa pergunta envolve:

1) **Como financiar um Estado** do tamanho do brasileiro?

(*Bens públicos* [inclusive globais, como as participações do Brasil em organismos internacionais], *benefícios individuais* e *justiça distributiva*)

2) **Revolucionar** (no sentido *Pós-Moderno*) ou **reformar** o sistema?

(Estrutura da década de 1960, com a Emenda Constitucional n. 18/65 e o Código Tributário Nacional de 1966)

3) Os desafios de tributar numa **Federação** e num **jogo político de constante tensão**

(três níveis de obrigações, de recolhimento e de repartição, além de três Poderes Constituídos *musculados*)

# PERPLEXIDADE 1

## *(Financiamento)*

# IBGE

<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>

## Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro: **R\$ 7,4 trilhões em 2020**

O PIB não é o total da riqueza existente em um país. Esse é um equívoco muito comum: como se fosse um estoque de valores que existe na economia, uma espécie de “tesouro nacional”.

Na realidade, o PIB é um indicador de fluxo de novos bens e serviços finais produzidos durante um período. Se um país não produzir nada em um ano, o seu PIB será nulo.

Se um país produz R\$ 100 de trigo, R\$ 200 de farinha de trigo e R\$ 300 de pão, por exemplo, seu PIB será de R\$ 300, pois os valores da farinha e do trigo já estão embutidos no valor do pão.

Os bens e serviços finais que compõem o PIB são medidos no preço em que chegam ao consumidor.

**Portanto, os números consideram também os impostos sobre os produtos.**

Para ilustrar

1. China: **US\$ 27,3 trilhões** 
2. EUA: **US\$ 21,4 trilhões** 
3. Índia: **US\$ 10,51 trilhões** 
4. Japão: **US\$ 5,75 trilhões** 
5. Alemanha: **US\$ 4,44 trilhões** 
6. Rússia: **US\$ 4,21 trilhões** 
7. Indonésia: **US\$ 3,5 trilhões** 
8. Brasil: **US\$ 3,37 trilhões** 

Números de 2020

<https://www.imf.org/en/Publications/SPROLLS/world-economic-outlook-databases>

<https://www.indexmundi.com/>

Valores ajustados  
por *Paridade de Poder de Compra* (PPC)

Sem romantizar o que significa o PIB, mas *apenas como parâmetro*

O **Brasil** fica entre os **10 países do mundo** que mais produzem e circulam bens e serviços finais (com tributos incluídos)

## **História da Riqueza no Brasil \* Jorge Caldeira (2017)**

Mostra que (quase) sempre foi assim, nos últimos 5 séculos.

A economia do Brasil foi e é vibrante,  
tanto no mercado interno quanto externo.



Nossos Governos e seus respectivos desenhos de tributação (*tax design*), talvez, precisem lidar melhor com esse empreendedorismo todo

Qual o tamanho, **qual a influência necessária para Governos (e seus tributos) contribuírem nessa produção e nessa circulação de riquezas?**

## Quanto a *bens públicos*

Apostamos no modelo de *Estatais*, de *Sociedades de Economia Mista* e de *Golden Shares*, especialmente desde 1960.

- **150 empresas somente com a União**
- **1.130.324 servidores públicos ou comissionados na União**
- Cerca de 5 vezes mais, contando todos os outros entes federados

- Efetivo das Forças Armadas: 334.500 pessoas  
(9º maior poderio militar do planeta, segundo o site *Global Firepower*)

[https://www.globalfirepower.com/country-military-strength-detail.php?country\\_id=brazil](https://www.globalfirepower.com/country-military-strength-detail.php?country_id=brazil)

- Efetivo das Polícias Militares: 450.000 pessoas
- Efetivo das Polícias Civis: 200.000 pessoas

**+ 1 milhão de pessoas no *serviço público***

## Dívida de R\$ 10,1 bilhões com 57 entidades internacionais

ONU (OMS, FAO, Unesco, OMC)

OIT | OEA

Mercosul | Organização Pan-Americana da Saúde (OPAS) | CPLP

BID | NBD (Novo Banco de Desenvolvimento) | TPI

## Quanto a *benefícios individuais*

<http://divulgacao.unafisconacional.org.br/privilegiometro/>

Média de R\$ 50 a 70 bilhões ao ano com desonerações e renúncias

Em 2014, foram estrondosos **R\$ 250 bilhões**

(motivo econômico para o *impedimento* de Dilma Roussef)

Em 2021, podem alcançar inéditos **R\$ 315 bilhões**

([Nota\\_tecnica\\_Unafisco\\_No\\_21\\_2021.pdf](#) ([privilegiometrotributario.org.br](http://privilegiometrotributario.org.br)))

<b>Ano 2021</b>				
	<b>GASTO TRIBUTÁRIO</b>	<b>VALOR (R\$)</b>	<b>CONSIDERADO PRIVILÉGIO?</b>	<b>VALOR DO PRIVILÉGIO TRIBUTÁRIO (R\$)</b>
<b>1</b>	Isenção dos lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica	58.942.572.414	SIM	<b>58.942.572.414</b>
<b>2</b>	Não instituição do IGF	57.966.604.080	SIM	<b>57.966.604.080</b>
<b>3</b>	Simples Nacional	74.301.245.548	PARCIAL	<b>29.720.498.219</b>
<b>4</b>	Zona Franca de Manaus	23.929.503.349	SIM	<b>23.929.503.349</b>
<b>5</b>	Programas de parcelamentos especiais - total direto e indireto	21.929.867.393	SIM	<b>21.929.867.393</b>
<b>7</b>	Agricultura e Agroindústria - Desoneração Cesta Básica	17.562.856.920	PARCIAL	<b>13.874.656.967</b>
<b>6</b>	Entidades Filantrópicas	12.627.373.415	SIM	<b>12.627.373.415</b>
<b>9</b>	Desoneração da folha de salários	9.843.494.193	SIM	<b>9.843.494.193</b>
<b>8</b>	Exportação da Produção Rural	9.174.527.350	SIM	<b>9.174.527.350</b>
<b>10</b>	Medicamentos	9.854.560.134	PARCIAL	<b>7.785.102.506</b>
<b>TOTAL DOS PRIVILÉGIOS</b>				<b>315.451.027.756</b>
<b>TOTAL DOS 10 MAIORES PRIVILÉGIOS</b>				<b>245.794.199.887</b>
				<b>78%</b>

Fonte: Receita Federal do Brasil. Elaboração própria.

## 5 setores concentram 80% dos *privilégios tributários*

Comércio e Serviços (28,4%)

Trabalho (15,78%)

Saúde (14,02%)

Indústria (11,83%)

Agricultura (10,78%).

**4,02% do PIB e 20,64% do que a Receita Federal projeta arrecadar**

## *Privilégios Tributários*

Estados da **Região Sudeste: 49,11%** de tudo que o governo deixou de arrecadar com isenções e benefícios tributários.

Estados do Sul: **14,67%**

Nordeste: **13,80%**

*Mais desenvolvidos por isso?*

*Recebem por serem mais desenvolvidos?*

Norte: **11,26%**

Centro-Oeste: **11,16%**



## Quanto à *justiça distributiva*

**Bolsa Família:** R\$ 29,5 bilhões ao ano (2019)

43,5 milhões de pessoas a receber (metade na Região Nordeste) uma média de R\$ 189

**Auxílio Emergencial COVID-19 e Benefício de Preservação de Emprego (“BEm”)**

58,6 milhões de pessoas a receber uma média de R\$ 600.

**Abono salarial:** R\$ 15,8 bilhões ao ano (2020)

20,5 milhões de pessoas a receber uma média de R\$ 1.045 por ano

**Seguro-desemprego**

Entre 5 e 7 milhões de pessoas por ano, a receber uma média de R\$ 1.045

## **BPC LOAS**

4,6 milhões de pessoas a receber uma média de R\$ 1.045 ao mês

## **Programa de Erradicação do Trabalho Infantil (PETI)**

## **Garantia-Safra e Seguro-Defeso (ou Pescador Artesanal)**

Entre outros *programas estaduais e municipais...*

## Síntese dos Programas Federais

QUANTIDADE DE BENEFICIÁRIOS	VALORES DISPONIBILIZADOS AO CIDADÃO	PERCENTUAL DE BENEFICIÁRIOS PELO TOTAL DA POPULAÇÃO
<b>89.134.586</b>	<b>R\$ 387,23 BILHÕES</b>	<b>46.81%</b>

<http://www.portaltransparencia.gov.br/beneficios>

**Desonerações e renúncias representarão**  
*valor parecido*

**Arrecadação: R\$ 2,42 trilhões**

**Dívida Ativa da União: R\$ 2 trilhões**

**Balanço Geral da União: R\$ 845 bilhões  
(créditos com *rating A e B*)**

# PERPLEXIDADE 2

## *(Sistema Tributário)*

“Sistema” Tributário é um jeito de dizer: *coisa assistemática*

**5242 palavras** na Constituição brasileira

**2034 palavras** na Constituição alemã

**400 palavras**, em média, nas Constituições de Espanha, Austrália, Paraguai ou nos atos constitucionais do Canadá

**144 palavras** na Constituição da Itália

1 União, 1 Distrito Federal, 26 Estados e 5.570 Municípios

**Mais de 12 milhões de normas com alguma *vinculatividade***

*Cultura de desigualdade* formalizada: imunidades e não-incidências  
constitucionais

*Complexidade sem arrecadação*: múltiplas isenções, regimes especiais,  
alíquotas favorecidas, reduções de base de cálculo e créditos  
presumidos

## **Estimativa do contencioso tributário (R\$ bilhões)**

<b>União</b>	<b>3.080</b>
Dívida Ativa (a)	1.800
Administrativo federal (CARF e DRJs) (b)	780
Disc. judic. com suspensão exigibil. créditos	500
<b>Estados e municípios</b>	<b>1.000</b>
Dívida Ativa	700
Tribunais administrativos	300
<b>Valor total</b>	<b>4.080</b>
memo: Contencioso/PIB (c)	66%

Fonte: (a) Meirelles (2016); (b) RFB; demais: estimativa de especialistas.  
 Data da informação: (a) nov 2016; (b) fev/2016; demais: 2016. (c) Base: PIB estimado para 2016. Elaboração própria.



**Cultura de “auto de infração”:** crime e castigo  
(TADAT - Tax Administration Diagnostic Assessment Tool)

**Ineficácia do Direito Penal Tributário**

**Enfraquecimento de Tribunais Administrativos (CTM, TIT e CARF)**  
Embora com intensificação do Poder Executivo (regulamentos)

**Sobrecarga do Poder Judiciário (do primeiro grau ao STF)**  
CNJ em Números (Tributos são quase 50% de todos os processos)

## ***Doing Business 2020***

<https://www.doingbusiness.org/en/rankings>

Facilidade de “fazer negócios”: Brasil em 124° de 190 países

**Facilidade para “quitar tributos”: Brasil em 184° de 190 países**

Elevado “**custo de conformidade**” (assessoria contábil + escritório de Advocacia)

Autonomia federativa em matéria tributária, para **obrigações acessórias**

**Criptografia normativa:** muitas remissões e termos extremamente técnicos

- Carga Tributária Bruta (CTB): **33,26%** do PIB
- Bens e serviços (tributação indireta): **44,74%** da arrecadação (**14,32%** do PIB)
- Folha de salários: **27,39%** da arrecadação (**9,11%** do PIB)
- Renda: **21,62%** da arrecadação (**7,19%** do PIB)
- Propriedade: **4,64%** da arrecadação (**1,54%** do PIB)
- Transações financeiras: **1,6%** da arrecadação (**0,53%** do PIB)

**2018**

Temos uma carga próxima à espanhola, à britânica, à israelense, à canadense e à neozelandesa (entre 32% e 33% do PIB) | vizinhos latinos (21% a 23%)

Tributamos **bens e serviços** um pouco acima da média da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE): **11,2% do PIB**

Tributamos **folha de salários** (incluindo previdência) na média OCDE: **9,9% do PIB**

Tributamos **renda, lucro e ganho de capital** abaixo da média OCDE: **11,4% do PIB**

Tributamos **propriedade** um pouco abaixo da média OCDE: **2% do PIB**

Essa nossa maior base (bens e serviços) sofre vários problemas:

**FRAGMENTAÇÃO**

**AUSÊNCIA DE NEUTRALIDADE**

**EROSÃO**

# FRAGMENTAÇÃO

## Padrão de incidência tributária setorial

	IPI	ICMS	ISS	PIS/Cofins	
				Ñ Cumul.	Cumul
Indústria					
Comércio					
Serviços					
Agropecuária					
Construção Civil					

- Tributação na origem (que gera “guerra fiscal”)
- Cumulatividade e possíveis tributações duplas, que oneram exportações e investimentos
- Excesso de finalidades extrafiscais nas legislações
- Impossível saber a tributação efetiva dos produtos

## AUSÊNCIA DE NEUTRALIDADE

### Forma de construção de edifícios é um exemplo

Valor agregado no canteiro de obras paga ISS (5% no máximo)  
e PIS/Cofins cumulativo (3,65%)

Valor agregado na indústria paga ICMS (12% em São Paulo),  
PIS/Cofins cumulativo (9,75%) e pode pagar IPI

**Ineficiência alocativa e *politização setorial da legalidade tributária***: uma mesma atividade, de acordo com a forma de organizar seus negócios (planejamento tributário), pode passar de 9% a 50% de tributação



# EROSÃO

O que é um bem? O que é um serviço?

O que é um direito?

*Software* é o quê?

Entes conflitando com outros, pelas bases

# PERPLEXIDADE 3

***(Federalismo Fiscal e  
Presidencialismo de Coalizão)***

Números de 2018

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata>

União: **67,53%** da arrecadação (22,46% do PIB)

Estados: **25,9%** da arrecadação (8,61% do PIB)

Municípios: **6,67%** da arrecadação (2,19% do PIB)

“a tal raiz de Federação centrífuga”

## Questão “política” que reduz a tributação sobre propriedade

- **ITR** (federal), praticamente extrafiscal e produto pertencente a municípios (50% ou 100%, a depender da fiscalização)
- **IPVA** e **ITCMD** (estaduais e distritais), não alcançam “aeronaves” ou “barcos” e alíquotas baixas (2% a 8%) ou sem cobrança na doação.
- **IPTU** e **ITBI** (municipais e distritais), alíquotas baixas (2% a 3%)
- **Contribuição de Melhoria** (em todos os entes) se tornou *lenda constitucional*
- **IGF** (federal) se tornou *ficção* (sem o menor horizonte)

**Com isso, a arrecadação federal dispara nas contribuições**  
(PIS, COFINS, CSLL, CIDEs, FGTS e contribuições previdenciárias)

Atmosfera política nunca permite aumentos substanciais  
nos Municípios e nos Estados,  
embora dependam de *leis ordinárias*, na maioria dos impostos

## Regressividade na *tributação sobre a renda*

### Perfil dos declarantes do IRPF (ano base 2014)

Faixas salariais (SM)	Qtde Declarantes (mil)	Rendimentos (R\$ bilhões)				
		Total (A)	Tributáveis	Tribut. Exclus.	Isentos (B)	(B)/(A)
<b>Total</b>	<b>27.581</b>	<b>2.400</b>	<b>1.438</b>	<b>225</b>	<b>737</b>	<b>30,7%</b>
Até 10	21.480	826	679	50	97	11,7%
Mais de 10 até 40	5.340	827	557	67	203	24,6%
Mais de 40 até 160	686	386	160	42	184	47,8%
Mais de 160	75	361	41	66	253	70,1%
<b>Sócios de empresas<sup>1</sup></b>	<b>2.205</b>	<b>663</b>	<b>145</b>	<b>76</b>	<b>442</b>	<b>66,7%</b>
Até 10	1.013	46	22	1	22	48,5%
Mais de 10 até 40	840	149	53	8	89	59,4%
Mais de 40 até 160	299	182	48	15	119	65,3%
Mais de 160	53	286	22	52	212	74,3%

Fonte: RFB.(1) Recebedores de lucros e dividendos e sócios e titulares de micro e pequenas empresas.

Enquanto isso, a *folha de salários* fica pesada

### Incidência sobre a folha de uma empresa típica

	Mínimo	Máximo
<b>Total</b>	<b>42,3%</b>	<b>50,8%</b>
<b>Contribuições da empresa (salário integral)</b>	<b>26,3%</b>	<b>31,8%</b>
INSS		20,0%
Seguro Acid. Trabalho	0,5%	6,0%
Salário Educação		2,5%
Sistema S		2,5%
Sebrae		0,6%
Inkra		0,2%
<b>FGTS (salário integral)</b>	<b>8,0%</b>	
<b>Contrib. empregado (salário de contribuição)</b>	<b>8,0%</b>	<b>11,0%</b>

**Qualquer (tentativa de) *reforma* precisa avaliar:**

Contribuintes, Bases de Cálculo, Fatos geradores,  
Alíquotas, Obrigações acessórias, “Guerra Fiscal”,  
diminuição da litigiosidade e, claro,  
uma transição de regimes.



No entanto, além de um Congresso *extremamente plural* (31 partidos com representação e 339 Frentes Parlamentares), com fortes *lobbies* institucionais (indústria, comércio, construtoras, planos de saúde, agronegócio e funcionalismo público...)

Temos Executivos com fortes possibilidades em Direito Tributário (Regulamentos, Instruções e mesmo MPs)

E Judiciários com interpretações pouco coerentes e instáveis (com mínima reverência técnica à Administração Orçamental)

## Possibilidades viáveis

- **PEC 45** (tramitação na Câmara, liderada pelo CCiF)
- **PEC 110** (tramitação no Senado, liderada por Luiz Carlos Hauly)
- **PL 3.887/2020** (CBS, apresentado à Câmara, liderado pelo ME)
- **PL 2.337/21** (IR, apresentado à Câmara, liderado pelo ME)

## Linhas de força

Para uma *Reforma (ou Revolução)*

Tributária

**Simplicidade**

**Equidade**

**Neutralidade**

**Transparência**

**Arrecadação**

**Simplicidade:** sair de mais de 1000 obrigações acessórias para aproximadamente 70

**Equidade:** acabar com quase todos os “regimes especiais” e “privilégios fiscais”

**Neutralidade:** que as decisões de negócios pensem mais em fatores alocativos que tributários

**Transparência:** cidadãos saibam exatamente quanto pagam

**Arrecadação:** não fazer política de gastos (transferências) mescladas com políticas de entradas (viabilidade e projeção de receitas), dar menos margem à evasão

## **Boas práticas adotadas internacionalmente**

RFB acabou de passar por uma avaliação **TADAT**

**As propostas de Reforma conectam o Brasil a 168 países, que adotam  
Imposto sobre Valor Adicionado/Agregado (IVA)**

[www.insper.edu.br](http://www.insper.edu.br)

Base ampla sobre bens, serviços e direitos, sem indagar diferenças,  
visto que alíquota única

## Exemplo de incidência de um IVA

	Valor da venda (A)	IVA não cumulativo			Imposto devido (C-D)
		Alíquota (B)	Débito (C= A*B)	Crédito (D)	
Etapa 1	100	10%	10		10
Etapa 2	200	10%	20	10	10
Produto final	400	10%	40	20	20
<b>Tributação total</b>					<b>40</b>

Relação Contribuinte – Preços (**Educação Fiscal**)

Relação Contribuinte – Fisco (**Cidadania Fiscal**)

Relação Fisco – Contribuinte (**Presunção de lealdade**)

Relação Fisco – Fisco (**Necessidade de harmonia**)

Relação Estado – Cidadão (**Justiça Fiscal**)

- Hoje, conversamos sobre ***o como (tributar)*** e alternativas para o Brasil, nessa área

- No próximo diálogo:

**Qual o futuro do Direito Tributário num mundo digital?**



Até lá! Obrigado!

Críticas e sugestões:

*pericles.sousa@gmail.com*



**IAJUF**

INSTITUTO DE APERFEIÇOAMENTO  
JURÍDICO E FISCAL