



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
INSTITUTO DE PSICOLOGIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICA SOCIAL E SERVIÇO SOCIAL

LUÍS CARLOS DALMOLIN

**A EXPLORAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERMEDIADA PELO ESTADO: dos
mecanismos tributários anestésicos à *fictio juris***

Porto Alegre/RS

2018

LUÍS CARLOS DALMOLIN

**A EXPLORAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERMEDIADA PELO ESTADO: dos
mecanismos tributários anestésicos à *fictio juris***

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Política Social e Serviço Social da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Política Social e Serviço Social.

Linha de Pesquisa: Estado, Sociedade, Políticas Sociais.

Porto Alegre/RS

2018

LUÍS CARLOS DALMOLIN

**A EXPLORAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERMEDIADA PELO ESTADO: dos
mecanismos tributários anestésiantes à *fictio juris***

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Política Social e Serviço Social da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Política Social e Serviço Social.

Linha de Pesquisa: Estado, Sociedade, Políticas Sociais.

Em _____ de _____ de _____, o candidato foi considerado
_____ pela banca examinadora.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dra. Rosa Ângela Chieza (UFRGS)

Prof. Dr. Evilásio da Silva Salvador (UNB)

Prof. Dra. Vera Maria Vidal Peroni (UFRGS)

Orientador – Prof. Dr. Fernando Frota Dillenburg (UFRGS)

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me oportunizar a compreensão de que somente o amor aos semelhantes que fez e faz com que pessoas abdicuem de suas vidas para colocá-las a serviço da igualdade e da justiça social.

À Tatiane, minha querida e persistente companheira e à Natália*, a quem ousar tentar educar; minha gratidão e amor.

Ao professor Fernando Frota Dillenburg, por ter me possibilitado estudar o tema, mas, para além disso, por ter contribuído exponencialmente para que pudesse abandonar, ainda que em partes, as “sombras da caverna”.

Ao meu chefe, Leandro Toniolo Krey, o qual sobrepôs a amizade aos seus próprios ideais, viabilizando este mestrado.

À Dra. Andrea Rapoport, por ter sido fundamental na realização deste estudo, inclusive, indicando-o.

À Dra. Marilene Contiero, por ter me amparado no momento mais difícil de minha vida.

A todos os professores (as) que tive em minha vida, formais ou não, em especial aos professores (as) do PPGPSSS.

Aos meus pais, Vicente e Venilda, por terem me educado com tanto amor e carinho; minha eterna gratidão.

A Tainá, Eduardo, Luana e Francesco; Guidalcir e Izaléia; Elenir, Jorge e Edmilson; por fazerem parte de minha vida; de uma forma ou de outra estão presentes nesta pesquisa.

RESUMO

Esta dissertação tratou preliminarmente de temas centrais à compreensão do Sistema Tributário Brasileiro (STB), após, apresentou dados sobre a desigualdade, concentração de renda e capital e sobre as estruturas tributárias no mundo, na América Latina e principal e mais detalhadamente no Brasil. Verificou e comprovou a hipótese de que, no país, os trabalhadores assalariados são proporcionalmente mais tributados do que os empresários, traduzindo-se em uma verdadeira exploração intermediada pelo Estado, o qual, apesar de se mostrar neutro, tem sido historicamente norteado pelas reivindicações da classe empresarial. Além disso, constatou que a iniquidade tributária central inerente ao STB não se dá entre ricos, pobres, investidores ou consumidores, mas sim entre a confirmada, porém ofuscada pelos aspectos formais, segregação tributária das classes sociais. Ao relacionar a altíssima concentração de receitas por parte de poucas empresas monopolistas enquadradas no regime tributário do Lucro Real frente à excrescente concentração de renda e capital dos megaempresários, elencou uma série de mecanismos tributários intrínsecos ao STB à disposição efetivamente de ambos, além da possibilidade real da transferência do ônus tributário por estes, em desfavor dos trabalhadores. Ademais, desvelou que o mesmo artifício “contratual” utilizado pelo capitalismo, no qual o empresário aparece como “pagador formal” do trabalho do produtor, que passou a não ser dono do produto inexorável do seu trabalho (naturalizando tal situação), é utilizado pelo STB, no qual os empresários “recolhem formalmente” as guias dos tributos (*Bis Fictio Juris*) que são, essencial e majoritariamente, lançados ao ônus dos trabalhadores, de forma que estes, na maioria das vezes, não compreendam a essência ofuscada pelo sistema. Adjacentemente, demonstrou que o peso tributário é superior aos pequenos empresários quando comparados com os empresários do topo da distribuição de renda.

Palavras-chave: Injustiça Redistributiva. Sistema Tributário Brasileiro. Classes Sociais.

ABSTRACT

This dissertation dealt preliminarily central topics on the understanding of the Brazilian Tax System (BTS), and then it presented data about the inequality, concentration (income and capital) and about tax structures in the world, Latin America and main and more detail in Brazil. It was verified and proved the hypotheses that, in the country, the wage earners employees are proportionally more tribute than the businessman, translating it into a truly exploration intermediated by the State, witch, despite showing being neutral, it has been, historically, guided by business class claims. Despite that, it was found that the central tax iniquity inherent to the BTS, is not among the rich, poor, investors or consumers, but yes; between the confirmed, but overshadowed by the formal aspects, tax segregation of the social classes. By linking the extreme concentration of income by a few monopolistic companies classified in the tax regime of Real Profit income across the excrescent concentration of income and capital of mega entrepreneurs, it listed a series of tax mechanisms intrinsic to the BTS at the disposal of both, besides to the real possibility of the transfer of the tax burden by them, in disfavor of the workers. Furthermore, revealed that the same “contractual” device used by the capitalism, which the entrepreneur appears as “formal payer” of the products work, that didn’t own the inexorable product of his work (naturalizing the situation), is used by the BTS, in which the businessman “formally collect” the tax guides (Bis Fictio Juris) that are, essential and mostly, to the burden of the workers, so that, in most cases, they don’t understand the essence overshadowed by the system. Adjacent, it has shown that the tax burden is higher than the small entrepreneurs when compared to the entrepreneurs at the top of the income distribution.

Keywords: Redistributive Injustice. Brazilian Tax System. Social classes.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Espécies Tributárias x Tributos Possíveis de Utilização na Pesquisa.....	65
Tabela 2 - Carga Tributária Total – América Latina e Caribe em % do PIB.	107
Tabela 3 - Coeficiente de Gini medido antes e depois dos tributos e transferências públicas na AL, 2011	114
Tabela 4 - Limites de renda e participações nos rendimentos no Brasil, 2015.....	121
Tabela 5 - Repartição da carga tributária no Brasil, 2007 a 2016.	124
Tabela 6 - Bases econômicas de incidência: Brasil x OCDE, 2006-2015	127
Tabela 7 - Tributação do lucro empresarial no Brasil: antes e após a Lei 9.249/95	133
Tabela 8 - Principais alterações nas alíquotas máximas do IRPF.....	134
Tabela 9 - Tributação sobre lucros e dividendos nos países da OCDE - 2017	137
Tabela 10 - Receita tributária do IRPJ/IRPF/IRRF, % da arrecadação e % do PIB, 2007-2016	139
Tabela 11- Resumo das declarações por gênero, ano-calendário de 2016	141
Tabela 12 - Resumo das declarações por faixa de rendimentos totais (em salários mínimos) – em milhões de reais.....	146
Tabela 13 - Resumo das declarações de recebedores de lucros e dividendos + Rend. Sócio e titular microempresa por faixa de rendimento total (em salários mínimos) – em milhões de reais.....	147
Tabela 14 - Alíquotas médias (%) e valores <i>per capita</i> por faixas de renda – ano-calendário 2013.....	151
Tabela 15 - Alíquotas médias do décimo do topo da distribuição de renda no ano de 2013	152
Tabela 16 - Empresas com maior volume de distribuição de lucros e dividendos e JSCP no Brasil – 2017	160
Tabela 17- Orçamento Empresarial: composição tributária, lucro líquido e encargos sociais.	174
Tabela 18 - Orçamento Empresarial: custos e despesas totais com formação do preço de venda.....	175
Tabela 19 - Orçamento Empresarial: DRE	178
Tabela 20 - Rendimentos e tributação: empresa x empresário (sem efeitos do JSCP)	189

Tabela 21 - Tributação na PJ com os efeitos do JSCP	191
Tabela 22 - Rendimentos e Tributação: empresa x empresário (com efeitos do JSCP) (cont).....	191
Tabela 23 - Tributação sobre os trabalhadores assalariados – em reais e em percentuais.....	203
Tabela 24 - Tributação direta: trabalhadores assalariados – em percentuais efetivos	205
Tabela 25 - Diferenças na tributação sobre a renda do capital	207

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- A Relação capital/renda na Europa 1870-2010	96
Gráfico 2 - Capital privado x público nos países ricos, 1970-2010.....	98
Gráfico 3 - Taxa superior de imposto sobre a renda, 1900-2013	100
Gráfico 4 - Efeitos da tributação e gastos sociais nos países desenvolvidos, no ano de 2015	101
.....	101
Gráfico 5 - Taxa superior de imposto sobre herança, 1900-2013	102
Gráfico 6 - Participação do 1% mais rico na renda nacional	108
Gráfico 7 - Relação da arrecadação tributária com o PIB <i>per capita</i> , no ano de 2015	110
.....	110
Gráfico 8 - Relação da arrecadação do IRPF com o PIB <i>per capita</i> da ALC, no ano de 2016	111
Gráfico 9 - Divisão em percentuais das bases econômicas de incidências na ALC, no ano de 2016	112
Gráfico 10 - Coeficiente de Gini medido antes e depois dos tributos e gastos sociais em 16 países da AL, UE e OCDE, no ano de 2011	115
Gráfico 11- Projeções com aumento do IRPF por decil na AL, 2011	116
Gráfico 12 - Diferentes efeitos redistributivos: economias emergentes x avançadas, em 2015	117
Gráfico 13 - Concentração de renda mundial dos 1% mais ricos, 1900 a 2016	122
Gráfico 14 - Efeitos do IRPF na concentração de renda do Brasil, de 2001 a 2015	123
Gráfico 15 - Carga tributária brasileira comparada à OCDE, no ano de 2016	125
Gráfico 16 - Carga tributária por base econômica de incidência nos países da ALC, 2015	126
Gráfico 17 - Bases econômicas de incidência, de 1938 a 1943.....	135
Gráfico 18 - Estrutura dos rendimentos declarados no ano-calendário de 2014 – por gênero	141
Gráfico 19 - Composição do rendimento total por estado – Ano-calendário 2014 ..	143
Gráfico 20 - Receita bruta por regime tributário	167
Gráfico 21 - Quantidade de empresas por regime tributário	168
Gráfico 22 - Quantidade de empregados por regime tributário	170

Gráfico 23 - Massa salarial por regime tributário.....	171
Gráfico 24 - Gastos em relação ao PIB e à receita: 2008-2016	186
Gráfico 25 - Efeitos da tributação nos rendimentos dos empresários e na arrecadação pública	192
Gráfico 26 - Top 1% da renda no Brasil: 1927-2012	194
Gráfico 27 - Maiores alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2013 - Brasil	194

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Carga tributária total: POF 2008-2009	129
Quadro 2 - Leis e alterações referentes às alíquotas do IRPJ/empresas: 1991-2018.	131
Quadro 3 - Leis e alterações referentes às alíquotas da CSLL/empresas: 1991-2018	132
Quadro 4 - Base legal da não tributação dos lucros e dividendos – PJ	156
Quadro 5 - Pequeno histórico da tributação sobre lucros e dividendos – Período anterior a 1988 até 2018 (cont.)	195

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABEP -	Associação Brasileira de Empresas e Pesquisas
AE -	Aparelho de Estado
AIE -	Aparelhos Ideológicos de Estado
AL -	América Latina
ALC -	América Latina e Caribe
Banespa -	Banco do Estado de São Paulo
BID -	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD -	Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento
BM -	Banco Mundial
CC -	Código Civil
CCiF -	Centro de Cidadania Fiscal
CDES -	Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social
CEPAL -	Comissão Econômica para América Latina e o Caribe
CESIT -	Centro de Estudos Sindicais e de Economia do Trabalho
CETA -	Centro de Estudos Tributário e Aduaneiros
CF/88 -	Constituição Federal de 1988
CGSN -	Comitê Gestor do Simples Nacional
CIAT -	Centro Interamericano de Administração Tributária
CLT -	Consolidação das Leis Trabalhistas
CNI -	Confederação Nacional da Indústria
CNPJ -	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
CNPS -	Conselho Nacional da Previdência Social
COFINS -	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ -	Conselho Nacional de Política Fazendária
CP -	Contribuição Previdenciária
CPMF -	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPP -	Contribuição Previdenciária Patronal
CSLL -	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CT -	Carga Tributária
CTB -	Carga Tributária Bruta
CTM -	Carga Tributária Média

CTN -	Código Tributário Nacional
Dieese -	Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
DIRPF -	Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas
DRE -	Demonstração do resultado do Exercício
DRU -	Desvinculação de Receitas da União
EPI -	Equipamentos de Proteção Individual
EU -	União Europeia
EUA -	Estados Unidos da América
FEF -	Fundo de Estabilização Fiscal
FGTS -	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FHC -	Fernando Henrique Cardos
FIESP -	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
Finsocial -	Fundo de Investimento Social
FIPE -	Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
FMI -	Fundo Monetário Internacional
Fomentar/RS	Fundo de Fomento Automotivo do Estado do Rio Grande do Sul
FP -	Folha de Pagamento
FPAS -	Fundo de Previdência e Assistência Social
FSE -	Fundo Social de Emergência
Fundopem -	Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul
IBGE -	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS -	Imposto s/Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE -	Instituto de Economia
IEDI -	Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial
IGF -	Imposto sobre Grandes Fortunas
IN -	Instrução Normativa
INCRA -	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS -	Instituto Nacional do Seguro Social
IPEA -	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI -	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU -	Imposto Predial Territorial Urbano
IPVA -	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR -	Imposto sobre a Renda
IRPF -	Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas
IRPJ -	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
IRRF -	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN -	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI -	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCD -	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR -	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA -	Imposto sobre o Valor Agregado
JSCP -	Juros Sobre o Capital Próprio
LAI -	Lei de Acesso à Informação
LC -	Lei Complemente
LL -	Lucro Líquido
LP -	Lucro Presumido
LR -	Lucro Real
Ltda. -	Limitada
MEI -	Microempreendedor Individual
MP -	Medida Provisória
NBS -	Nomenclatura Brasileira de Serviços
NCM -	Nomenclatura Comum ao Mercosul
OCDE -	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA -	Organização dos Estados Americanos
ONG -	Organizações Não Governamentais
ONU -	Organização das Nações Unidas
OTAN -	Organização do Tratado do Atlântico Norte
PEC -	Proposta de Emenda Constitucional
PF -	Pessoa Física
PIB -	Produto Interno Bruto
PIS/PASEP -	Programa de Integração Social
PJ -	Pessoa Jurídica
PNAD -	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PNUD -	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
POF -	Pesquisa de Orçamentos Familiares

PRICE -	<i>Pricewaterhouse Coopers International Limited</i>
RAT -	Risco de Acidente do Trabalho
RF -	Retido na Fonte
RFB -	Receita Federal do Brasil
RI -	Relação com Investidores
S.A. -	Sociedade Anônima
s/d -	Sem data
s/n -	Sem numeração
SAE -	Secretaria de Assuntos Econômicos
Sebrae -	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAI -	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SESI -	Serviço Social da Indústria
SFH -	Sistema Financeiro de Habitação
SM -	Salário Mínimo
SN -	Simples Nacional
STB -	Sistema Tributário Brasileiro
STF -	Supremo Tribunal Federal
Tab. -	Tabela
TIPI -	Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados
Unicamp -	Universidade Estadual de Campinas
URSS -	União das Repúblicas Socialistas Soviéticas
Vlr.-	Valor
WTID -	<i>World Top Incomes Database</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	18
CAPÍTULO 1 - PREFÁCIO DA DESIGUALDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	26
1.1 TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA: EFEITOS, CONCEITOS, ANESTESIA E REIVINDICAÇÕES.....	26
1.1.1 Delimitação Teórica de Classes Sociais	30
1.1.2 Brasil: da anestesia fiscal à ausência de clamor por igualdade	35
1.1.2.1 <i>Anestesia Fiscal</i>	35
1.1.2.2 <i>Reforma Tributária: para quem?</i>	40
1.2 COMPREENSÃO TRIBUTÁRIA: UM CAMINHO A SER TRILHADO.....	48
1.2.1 Tributação: um fim ou um meio?	49
1.2.2 Funções da Tributação em Diferentes Estados Fiscais: Liberal, Social e Democrático	52
1.2.2.1 <i>Estados Fiscais</i>	52
1.2.3 Espécies Tributárias Abordadas	64
1.3 COMPLEXIDADE E CIDADANIA TRIBUTÁRIA.....	69
1.3.1 Complexidade Tributária	70
1.3.2 Cidadania Tributária em uma sociedade de classes?	75
1.4 - METODOLOGIA	80
1.4.1 Finalidade/Natureza	80
1.4.2 Enfoque/Abordagem	80
1.4.3 Alcance/Objetivos	81
1.4.4 Delineamentos/Procedimentos Da Pesquisa	82
1.4.4.1 <i>Orçamento de Vendas Empresarial</i>	82
1.4.4.1.1 PIS e COFINS	86
1.4.4.1.2 ICMS e IPI	86
1.4.4.1.3 IRPJ e CSLL.....	87
1.4.4.1.4 Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Risco de Acidente do Trabalho (RAT), Terceiros e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)	87
1.4.4.1.5 Demais Custos ou Despesas sobre a Folha de Pagamento (FP)	88
1.4.4.1.6 Outras Contas Presentes no Orçamento.....	90

1.4.4.2 A Tributação sobre a Remuneração aos Sócios pelo Capital Investido	91
1.4.4.3 Tributação sobre a Folha de Pagamento	92
1.4.4.4 Tributação sobre o Patrimônio	92
1.4.4.5 Observações Finais sobre os Procedimentos Metodológicos	93
1.4.4.6 Delimitação do Período	94
CAPÍTULO 2 - A ESTRUTURA DA DESIGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	95
2.1 EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE A ESSÊNCIA DO STB.....	95
2.1.1 Concentração de Renda e Capital versus Estrutura Tributária Mundial ...	96
2.1.2 Concentração de Renda e Capital versus Estrutura Tributária na América Latina.....	106
2.1.3 As Especificidades da Estrutura Tributária da América Latina: um olhar especial para o Brasil	109
2.1.4 Concentração de Renda e Capital versus Estrutura Tributária Brasileira	118
2.1.4.1 Os Números da Desigualdade Brasileira.....	118
2.1.4.2 A Estrutura Tributária Brasileira	124
2.1.4.2.1 As Principais Descobertas sobre a Estrutura Tributária Brasileira - dados da DIRPF	140
2.1.4.2.1.1 Iniquidades de Renda por Gênero.....	140
2.1.4.2.1.2 Iniquidades de Renda por Região	142
2.1.4.2.1.3 Iniquidades: renda do trabalho versus renda empresarial.....	144
2.1.4.2.1.4 Iniquidades na concentração de capital – trabalhadores x empresários	152
2.1.4.2.1.5 A Evolução das Pesquisas	153
2.1.4.3 A Essência das Desigualdades Tributárias Presentes no STB: uma questão que precisa ser enfrentada.....	163
CAPÍTULO 3 – OS DADOS DA EXPLORAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	166
3.1 CONCENTRAÇÃO DE RENDA NAS EMPRESAS	167
3.2 O MECANISMO DA TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS TRIBUTÁRIO	171
3.3 MECANISMOS JURÍDICOS E CONTÁBEIS À DISPOSIÇÃO DAS EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO REAL	180
3.4 EVASÃO, REMISSÃO, PARAÍSO FISCAIS E BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS: DE QUAL LADO ELES ESTÃO?.....	182

3.5 RENDIMENTOS E TRIBUTAÇÃO SOBRE AS EMPRESAS E EMPRESÁRIOS	189
3.6 FUNDO PÚBLICO E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: QUEM FINANCI A ESTRUTURA QUE DOMINA O ESTADO?	196
3.7 RENDIMENTOS E TRIBUTAÇÃO: PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE EMPRESÁRIOS	199
3.8 RENDIMENTOS E TRIBUTAÇÃO SOBRE OS TRABALHADORES ASSALARIADOS.....	201
3.9 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DO CAPITAL: EMPRESÁRIOS <i>VERSUS</i> TRABALHADORES ASSALARIADOS	206
3.10 REFORMAS E TENDÊNCIAS.....	208
3.11 <i>OUTROS MECANISMOS ANESTESIANTE S AOS TRABALHADORES</i>	214
CONCLUSÃO	220
REFERÊNCIAS.....	224

INTRODUÇÃO

Compreender os diferentes tipos de desigualdades socioeconômicas e, principalmente, as suas fontes promotoras, ou os instrumentos que ocultam estas do conhecimento dos que padecem daquelas, talvez seja um dos primeiros e mais importantes passos para, após conhece-las, concentrar os esforços em suas transformações.

A compreensão das injustiças tributárias ocasionadoras de disparidades sociais¹ é restrita a poucos especialistas. A maioria da população não tem noção sobre como é lesada pelo sistema vigente e acaba aderindo às campanhas do tipo “chega de tanto imposto” promovidas justamente por aqueles que quase nada contribuem com o ônus tributário.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2017), 8% da população do país sequer sabe ler. Além disso, em média, apenas 8% da população inserida no mundo do trabalho é plenamente capaz de se expressar verbalmente e compreender o que lê, revelando o nível² do analfabetismo funcional dos trabalhadores brasileiros. Tais fatos colocam o Brasil na segunda pior posição do *ranking* global de habilidades cognitivas³. No entanto, como poderá ser verificado, as injustiças redistributivas ocasionadas por meio da tributação, não podem ser diminuídas aos dilemas da educação brasileira. Ao longo deste estudo, principalmente no Capítulo 3, observar-se-á a essência velada das iniquidades tributárias.

Atualmente, verifica-se, no Brasil, uma série de dados estatísticos sobre a tributação. Esse tema é tratado tanto em interessantes e respaldados estudos com vieses socioeconômicos como também em diversas pesquisas nos campos da contabilidade e/ou direito tributário, cujas maiores finalidades compreendem “positivamente” a elisão ou o planejamento tributário, seja de Pessoas Físicas (PF) e/ou Pessoas Jurídicas (PJ). Os estudos de cunho crítico ao Sistema Tributário

¹ Em um grupo com trinta países, o Brasil, ficou em penúltimo lugar na promoção de mobilidade social. Uma criança que nasce pobre, hoje, no país, poderá levar nove gerações para alcançar a renda média. Disponível em: <<http://www.oecd.org/brazil/social-mobility-2018-BRA-PT.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 18.

² Estudo elaborado pelo Instituto Paulo Montenegro e a ONG Ação Educativa com o apoio do IBOPE. Disponível em: <http://download.uol.com.br/educacao/2016_INAF_%20Mundo_do_Trabalho.pdf>.

Acesso em: 19 jun. 18.

³ Ranking divulgado pela Pearson Internacional que faz parte do projeto The Learning Curve.

Brasileiro (STB) aconteciam antes mesmo das divulgações dos dados do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), contudo, se tornaram mais substanciais e frequentes após tal divulgação pela Receita Federal do Brasil (RFB), que ocorreu a partir do ano de 2015.

Dados de outra ordem revelaram que a carga tributária, no ano de 2016, por exemplo, representou 32,38% do Produto Interno Bruto (PIB), dando motivos para reclamações do tipo “impostos do primeiro mundo, serviços públicos do terceiro”. A capacidade da tributação no tocante à distribuição ou redistribuição de renda e, conseqüentemente, de diminuição ou aumento das desigualdades sociais entre as classes, é apontada por pesquisas clássicas⁴, como sendo a forma (tributária) de maior aplicabilidade prática, cujos efeitos, seja pelo lado da igualdade ou desigualdade social e econômica, seriam inequívocos (RFB, 2017).

Ainda na senda da desigualdade social, mas já no esforço de relacioná-la com a tributação, relata-se que o contemporâneo autor do livro⁵ *O Capital no Século XXI*, Thomas Piketty (2014), aprofundou substancialmente seus estudos sobre a desigualdade mundial, justamente no enfoque tributário. O autor parte das dissemelhanças sociais e econômicas excrescentes, que tendem a aumentar segundo seus estudos, entrelaçando, neste aspecto, suas ideias às ideias de Karl Marx. Porém, Piketty (2014) não propõe um novo sistema econômico; ao contrário, explicita que a tributação (principalmente o imposto progressivo⁶ sobre o capital) possui papel fulcral para a manutenção do sistema capitalista, ao menos evitando extremos de desigualdades sociais, as quais poderiam levá-lo ao questionamento; e se esforça para comprovar, por meio de seus estudos, a eficiência desse instrumento, seja na promoção das disparidades ou das equidades sociais e econômicas, a depender de como são elaborados os fundamentos de sua utilização.

⁴ Observar a obra de Thomas Piketty (2014), *O Capital do Século XXI*, a obra de David Ricardo (1996), *Princípios da Economia Política e Tributação* e as afirmações de Murphy e Nagel (2005), sem prejuízo das demais.

⁵ O autor, durante seus estudos, pleiteou junto ao governo brasileiro os dados do IRPF, porém sem êxito. No entanto, a publicação de sua obra contribuiu para que a RFB disponibilizasse tais dados, fato que ocorreu a contar do ano de 2015.

⁶ Um imposto é progressivo quando sua taxa é mais alta para os mais ricos (aqueles que possuem uma renda, um capital ou um consumo mais elevado terão um imposto progressivo para a renda, o capital ou o consumo) e mais baixa para os mais humildes (PIKETTY, 2014, p. 482).

A contar da divulgação dos relatórios e tabelas pela RFB sobre os dados das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF), Morgan (2015), por meio da Paris School of Economics, pesquisou as desigualdades no Brasil supervisionado pelo próprio Piketty, uma vez que este não obteve tempestivamente os dados do país para apresentar em sua obra, *O Capital do Século XXI*. Essa pesquisa⁷ compreendeu o país entre anos de 1933 a 2013 e sinteticamente concluiu que o 1% mais rico da população brasileira detém 27,5%⁸ da renda total — taxa que se confirma desde o ano de 1997⁹.

Os dados acima confirmam as análises da Oxfam (2017a), de Medeiros e Souza (2015) e Souza (2016)¹⁰, os quais, ao pesquisarem a concentração de renda do Brasil no intervalo de 1926 a 2013, concluíram que a participação na renda fiscal do centésimo mais rico foi elevada durante todo século XX, com ainda maior concentração desse 1% durante o período do golpe militar de 1964.

Nesse sentido, apesar da quantidade relativamente limitada de pesquisadores sobre o assunto, tais estudiosos avançaram e vêm avançando quantitativa e qualitativamente sobre o assunto. Medeiros, Souza e Castro (2015), por exemplo, verificaram a concentração de renda dos 0,1%, 1% e 5% mais ricos do país, por meio dos dados recentemente disponibilizados por meio do relatório da RFB denominado de “Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF)”. Esse estudo revelou que os dados das pesquisas domiciliares brasileiras (PNAD¹¹, POF¹² e o Censo) não evidenciam a realidade, ao contrário, subestimam-na, e, segundo os autores, os dados tributários, além de serem mais fidedignos, apresentam dentre os anos de 2006 a 2012 percentuais de concentração de renda bem mais elevados se comparados com os dados das pesquisas domiciliares sobre os mais ricos, concentrando no milésimo do topo 11% da renda fiscal, enquanto o 1%

⁷ Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>>. Acesso em: 18 mai. 18.

⁸ Esse percentual refere-se à concentração de renda no mercado, antes da tributação. Morgan (2017a) encontrou para em 2017 um percentual de 27,4 para o ano de 2015, ou seja, um milésimo de diferença.

⁹ Entretanto, esse percentual aumentou para 28,3% no ano de 2015. Para acompanhar a série histórica comparativa da desigualdade de rendimentos dos 1% ou 10% mais ricos, bem como dos 40% médios ou dos 50% mais pobres, observada a metodologia dos pesquisadores. Disponível em: <<http://wid.world/>>. Acesso em: 15. abr. 18.

¹⁰ O autor foi agraciado com o primeiro lugar na premiação da CAPES, no ano de 2017, como a melhor tese de doutorado em sociologia: a concentração de renda do Brasil no intervalo de 1926 a 2013.

¹¹ Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, elaborada pelo IBGE.

¹² Pesquisa de Orçamentos Familiares, elaborada pelo IBGE.

mais rico é detentor de pouco menos de 25% dessa renda, e os 5% mais abastados concentram o equivalente a 44% de toda renda fiscal, sem tendência de queda durante os últimos anos estudados.

Corroboraram os demais estudos Gobetti e Orair (2015; 2017) ao praticamente ratificarem integralmente esses percentuais; contudo, ao estudarem o décimo (10%) mais rico da distribuição de renda, verificaram que esses 10% apropriaram-se de 54,1% de toda renda fiscal, enquanto o centésimo mais abastado obteve 24,5%, e o meio milésimo com maior renda no país — ou seja, por volta de 71 (setenta e uma) mil pessoas — concentrou 8,8% da renda nacional, realçando¹³ a polarização da renda oriunda do trabalho frente à renda dos mais “ricos”. Dessas 71 mil pessoas, as quais auferiram rendimentos superiores a 1,3 milhões de reais, no ano-calendário de 2013, 51 mil (pessoas) são receptoras de rendas oriundas da distribuição de lucros e dividendos, ou seja: o topo da renda é majoritário e predominantemente dominado por indivíduos que possuem rendas advindas dos meios empresariais.

A Oxfam (2017b) publicou um estudo, no qual, confrontando com os dados do relatório que emitiu sobre o planeta, descobriu que no Brasil apenas 6 (seis) pessoas possuem o mesmo patrimônio do que 100 (cem) milhões de brasileiros; em paralelo encontram-se 16 (dezesesseis) milhões de pessoas que vivem abaixo da linha da pobreza. Também é observado nessa pesquisa que os 5% mais ricos apropriam-se da mesma renda dos 95% menos ricos, sendo que um trabalhador, o qual recebe um salário mínimo por mês, levará em torno de 19 (dezenove) anos para alcançar a renda de um único mês de um super-rico. Esses dados revelam que o Brasil é o país com maior concentração de renda no mundo¹⁴, ao menos dos países que disponibilizaram tais dados.

¹³ Em uma publicação no ano de 2017, os autores encontraram percentuais diferentes para os níveis de concentração de renda. Em que pese não se ter encontrado explícito a que ano se refere tal aferição, leva-se a crer que são percentuais referentes ao ano calendário de 2013. Porém, na nota 3 (três) do estudo, esclarecem que se trata de uma atualização da pesquisa elaborada em 2015 que seria inerente ao ano calendário de 2013, assim ressurgem a incerteza. Os resultados foram: para os 10% mais ricos, pertenceu a renda de 50,8%; para o 1% mais rico, 21,9%; enquanto para o milésimo mais abastado, 10,2%; por fim, para o meio milésimo mais rico, 8,5% da renda.

¹⁴ Não obstante, num outro estudo apresentado pela Oxfam (2017a), evidencia-se a “camaradagem” dos empresários e o *lobby* dos mesmos nas questões tributárias, citando empresas como a Google e Shell. No Brasil, segundo o relatório, o *lobby* se faz presente atuando no pleito de reduções tributárias e na compra ou influência das políticas públicas e eleições.

Em comum, as pesquisas Lettieri (2017), Morgan (2017b), Introíni e Moretto (2017), Salvador (2014; 2016) e Gobetti e Orair (2015; 2017) apontaram como uma das principais causas das iniquidades tributárias e conseqüentemente socioeconômicas a tributação bem mais incisiva sobre os rendimentos dos trabalhadores assalariados se comparada com o ônus tributário que recai sobre o empresários, aliás, majoritariamente a renda advinda do trabalho é submetida à tributação progressiva mesmo quando tributada exclusivamente na fonte, enquanto a renda do capital, mais especificamente a renda dos empresários que recebem lucros e dividendos, é agraciada predominantemente por isenções.

Aparenta significar uma relação direta ao descrito no parágrafo anterior com os dados extraídos do Brasil, os quais apontam para concentração de receita bruta nas pessoas jurídicas (empresas) ainda maior do que as recentemente descritas e inerente à concentração e desigualdade de renda nas pessoas físicas. Enquanto as empresas enquadradas nos regimes tributários do Lucro Presumido (LP) e Simples Nacional (SN), as quais juntas representam 91,36% do total de empresas no Brasil, perceberam apenas 19,49% de toda a receita bruta no ano de 2013; as empresas enquadradas no Lucro Real (LR), as quais conformam meramente 3,02% do total de empresas no país, auferiram 77,26% do total da receita bruta daquele ano (CETA, 2015).

Marx (1996), em sua consagrada obra *O Capital*, não detalhou os Sistemas Tributários Nacionais, mas apresentou uma afirmação relevante à presente pesquisa quando relatou que a supertributação dos meios de subsistência indispensáveis à classe trabalhadora assalariada não seria algo ocasional e simplesmente arrecadatória de cada governo, mas sim um princípio capitalista, o qual, segundo o autor, mantém o trabalhador sobrecarregado e subalterno em seu trabalho. Evidentemente que Marx não teve na tributação a causa — tampouco a solução — maior das desigualdades sociais e econômicas, uma vez que seus fundamentos de erradicação das desigualdades vão muito além da tributação, ensejando principalmente na troca de sistema econômico¹⁵. Ainda assim, observou, na tributação, mais uma ferramenta utilizada pelo sistema capitalista empregada contra a classe proletária.

¹⁵ Vide itens 6 e 7 do capítulo XXIV do Livro I d'O Capital.

Formalmente, a mitigação da desigualdade é um objetivo central da constituição do Estado brasileiro. A Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF/88), em seu artigo 3º, norteia sobre os objetivos fundamentais da república, os quais perfazem a construção de uma sociedade justa, erradicante da pobreza, redutora das desigualdades sociais e regionais, promotora do bem de todos, dentre outras características. Já no artigo 5º, há a preconização do princípio da igualdade, amplamente utilizado nas abordagens plurais das desigualdades. Contudo, conforme Salvador (2014), Alencar Júnior e Salvador (2015) e Gobetti e Orair (2015), a CF/88, a partir de 1995, sofreu inúmeras alterações no âmbito tributário por meio de alterações infraconstitucionais (Leis, Decretos, Instruções Normativas (IN) etc., destoando e mitigando os princípios que originariamente nela (CF/88) constavam, contribuindo para que o ônus tributário fosse maior para os trabalhadores e consumidores. Além disso, os autores comprovaram a manutenção e implementação das políticas tributárias oriundas do pensamento hegemônico (capitalista) neoliberal, presentes desde o governo Fernando Henrique Cardoso, que, nos aspectos tributários, se deram principalmente por meio de tributos indiretos¹⁶ e regressivos¹⁷, os quais oneraram mais os trabalhadores assalariados em relação aos empresários.

Nesse sentido, apresenta-se a presente pesquisa, que discorrerá sobre as nuances não igualitárias implícitas ou explícitas no Sistema Tributário Brasileiro vigente, que proporcionam uma Carga Tributária (CT) proporcional bem mais elevada à classe trabalhadora assalariada do que para classe empresarial e que carecem de verificação.

Aliás, aproveita-se para acrescentar como integrante no relevo da pesquisa, que, nas buscas realizadas nas mais diferentes fontes, não foram encontrados estudos com este recorte — de desigualdades tributárias — à luz das classes sociais que serão mais bem apresentadas — empresarial e trabalhadores assalariados — embora diversos autores tenham demonstrado que neste ponto reside a principal lacuna que sustenta a estrutura desigual do STB. Assim como não se encontrou

¹⁶ São os tributos que, na relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo e o estado, aquele repassa no preço o valor da tributação ao consumidor final, fazendo com que este último arque com o ônus de fato e de forma indireta.

¹⁷ Tributação Regressiva: caracteriza-se sempre que a relação tributo devido/renda auferida (carga tributária) decresce quando passamos de uma classe de renda mais baixa para uma classe de renda mais alta (STIGLITZ apud RODRIGUES et al., 1998, p. 7).

nenhuma pesquisa que relacionou a alta concentração e a desigualdade de renda e capital, observadas nas pessoas físicas, com a excrescente concentração de receita bruta auferida por pouquíssimas empresas. Ademais, percebe-se a existência de notórios estudos aprofundados nas questões da regressividade ou progressividade tributária, da volumosa tributação sobre a base econômica consumo, da tributação incidente sobre os mais “pobres” e mais “ricos” etc. Assim, a presente pesquisa visa contribuir no momento em que se debruçara sobre as disparidades da tributação imanentes à classe trabalhadora assalariada frente à classe empresarial.

Para Netto (2003), as políticas sociais são limites tênues do emergente conflito entre as classes, pois tais políticas representam materialmente os anseios da classe que apenas possui a força de trabalho frente a qual possui os meios de produção. Na intenção de ratificar a justificativa do estudo proposto, abarcaram-se esses fundamentos pelo autor mencionado, vinculando-os aos escritos até este oportuno momento, pois não há tendência de haver debates e/ou reivindicações da classe trabalhadora assalariada — possível e potencial sujeito causador de mutações da atual matriz tributária nas vias democráticas — em torno dos problemas inerentes à tributação do país, se essa classe jamais compreender, ao menos, os principais elementos que, muitas vezes ofuscados, são intrínsecos ao Sistema Tributário Brasileiro.

De todo o exposto, manifesta-se, então, a questão central deste estudo: Quais as substanciais iniquidades tributárias promotoras de dissemelhanças socioeconômicas entre a classe trabalhadora assalariada e a classe empresarial no Brasil?

Dessa maneira, o objetivo central é analisar as relevantes e contemporâneas desigualdades tributárias atinentes ao STB, promotoras de desigualdades socioeconômicas entre as classes empresarial e trabalhadora assalariada. No concernente aos objetivos específicos, há dois: o primeiro é examinar as principais e atuais iniquidades tributárias brasileiras entre os trabalhadores assalariados frente ao empresariado, por meio de verificações imanentes ao STB; o segundo é relatar, de forma contextualizada, historicizada e objetiva as significantes dissemelhanças tributárias entre as classes sociais no Brasil, presentes na estrutura tributária brasileira.

A contextualização e a análise dar-se-ão por meio do referencial teórico de tradição marxista, sempre buscando, na forma dialética expressa no contraditório da aparente realidade, o “diálogo” com os diferentes pensamentos dos autores - sejam eles marxistas¹⁸ ou não — que serão apresentados.

O estudo está estruturado na seguinte forma: no capítulo 1, são descritos e examinados temas elementares para compreensão crítica do STB, os quais visarão auxiliar e dar consistência à toda pesquisa. Adicionalmente, ao final deste Capítulo (1) serão detalhados os procedimentos metodológicos. As principais iniquidades tributárias e conseqüentemente socioeconômicas encontradas na literatura que está voltada a tratar do tema internacionalmente e na América Latina e Caribe (ALC), serão dissertadas no Capítulo 2, e sempre que possível, haverá comparações exteriores com o Brasil. No tocante ao país, os principais achados das pesquisas, também serão apresentados no Capítulo 2, enfatizando primeiramente as dissemelhanças socioeconômicas e posteriormente, as contribuições dos pesquisadores, os quais buscaram investigar os problemas intrínsecos ao STB que agem na perpetuação de tais injustiças redistributivas. O Capítulo 3 é onde o estudo buscará efetivamente contribuir. Com relativo ineditismo, neste Capítulo, será desvelada a essência do STB, a qual é orientada à exploração da classe trabalhadora, por meio de uma série de mecanismos que serão expostos.

¹⁸ Neste estudo, tido como um método de análise socioeconômica, que faz uso do materialismo conexo aos fenômenos históricos e ao mesmo tempo dialético, para compreensão da aparente realidade. Devido à multiplicidade de linhas de pensamento marxistas, a escolha dos autores e de seus respectivos estudos não está imune a críticas, entretanto a determinação desses autores é no sentido das suas contribuições para o alcance dos objetivos vislumbrados por este estudo. A utilização de tal referencial não trará prejuízos na descrição do pensamento de autores não marxistas, os quais servirão no auxílio da compreensão crítica das suas posições teóricas.

CAPÍTULO 1 - PREFÁCIO DA DESIGUALDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Neste espaço, procurar-se-á, através dos meios bibliográficos, explanar os principais estudos relativos às categorias analíticas da presente pesquisa.

1.1 TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA: EFEITOS, CONCEITOS, ANESTESIA E REIVINDICAÇÕES

Antes mesmo de adentrar nas reflexões socioeconômicas, teóricas-tributárias brasileiras e, desta forma, abstrair a historiografia, é necessário lembrar de um dos economistas mais prestigiados na economia clássica do século XIX, David Ricardo, o qual, em sua época, verificou na tributação a saída para a economia e sociedade de seu tempo. Em 1817, ao publicar a obra *Princípios da Economia Política e Tributação*, relatou possíveis consequências prognósticas e maléficas da concentração de renda. Seguindo a teoria malthusiana¹⁹, Ricardo (1996) concentrou sua problemática na maior fonte de riqueza da época: a terra. Através do princípio da escassez, apontou o desequilíbrio econômico e social que deveria, segundo ele, ocorrer. Para superar o problema descrito, Ricardo (1996) recorreu à tributação, naquele caso, sobre a renda territorial.

Observada a data pretérita, em que já versava a tributação no âmbito econômico com incidência no campo social, parte-se para nacionalizar o tema nesse contexto. Existe (no Brasil) a afirmativa que passou a ser tratada como uma profunda inverdade nos meios literários específicos com vieses sociais²⁰: a alegação de que no Brasil quem paga impostos são os setores de renda médio e alto da população, os quais detêm praticamente a totalidade dos meios de produção deste país, sendo o setor baixo — por não os possuir — desonerado tributariamente. Verifica-se, por meio de diversos estudos, alguns já citados introdutoriamente, que a tributação indireta recai fortemente sobre a camada mais pobre e é desproporcional se comparada à camada mais rica. Essa disparidade prejudica a diminuição das desigualdades e

¹⁹ Observar a publicação de Thomas Malthus *Ensaio Sobre o Princípio da População* (1798).

²⁰ Tal afirmativa não ocorre com frequência quando analisadas a maioria da literatura cujo condão é do direito, contabilidade ou economia, áreas em que o tema pouco ou nada é abordado de forma crítica.

aguça o seu alargamento, uma vez que a distribuição de renda não é adequada, dado que a maior parte dela é consumida no pagamento de tributos (SANTOS, 2014).

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) publicou um levantamento denominado “Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil — Comunicado da Presidência Número 22”, realizado a partir de dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e da Secretaria do Tesouro Nacional. Esse comunicado, sinteticamente, conclui que a Carga Tributária Bruta (CTB) dos proprietários em relação aos não proprietários de bens é menor para o primeiro e consideravelmente maior para o último, expressando mais um agravante da iniquidade social promovida pela tributação (IPEA, 2009).

Promovido pelo mesmo instituto, outra análise trouxe comprovações numéricas e gráficas de que quanto maior a renda menor a carga tributária em termos proporcionais no Brasil. Inclusive esse levantamento destaca que o décimo mais pobre sofre uma carga tributária equivalente a 32,8% da sua renda, enquanto o décimo mais rico, apenas 22,7% (POCHMANN, 2008).

Nesse mesmo norte, Salvador (2016, p. 62) destacou:

Mas nosso sistema está concentrado em tributos regressivos e indiretos, justamente os que oneram mais os trabalhadores e os pobres. Mais da metade da arrecadação provém de tributos que incidem sobre bens e serviços, com baixa tributação sobre a renda.

Tecendo sobre a justiça redistributiva como promoção de igualdades de gênero, Lavinias e Dain (2005, p. 61)²¹ inferiram: “Os impostos indiretos como um todo e a tributação de natureza cumulativa incidem mais pesadamente sobre a população mais pobre”. E, em outra afirmativa, constataram:

Os indivíduos que ganham até 2 S.M. pagam 26% de sua renda em impostos indiretos. Os que ganham mais de 30 S.M. pagam apenas 8%. Este desnível não é compensado pela tributação sobre a renda, cuja base é muito estreita [...] quando se somam impostos diretos e indiretos, para os que ganham mais de 30 SM, a carga tributária total alcança 18%, sendo de 27% para os que ganham até 2 SM. (LAVINAS; DAIN, 2005, p. 62)

²¹ Propõe-se para compreensão do peso das injustiças tributárias nas desigualdades de gênero, a leitura o artigo de Lavinias e Dain, denominado: *Proteção social e justiça redistributiva: como promover a igualdade de gênero*.

A tributação atual recai em descompasso com a busca do desenvolvimento e a justiça social devido à carga tributária intensa que onera o consumo, atingindo as classes mais pobres pela absorção da renda, através da aquisição de elementos consumíveis de subsistência, o que torna o sistema tributário regressivo, apontou Moraes (2011). Para evitar tais distorções inseridas pela regressividade, é essencial remodelar o atual sistema, para que atenda aos objetivos sociais interiorizados como objetivos constitucionais tendentes à redução das desigualdades sociais e promotores da justiça tributária (MORAES, 2011).

A RFB, em pesquisa anual própria intitulada “Análise por Tributos e Base de Incidência”, elaborou comparações dos dados tributários brasileiro com os de outros países significativos para a análise. Uma delas é que, se comparado o Brasil com os países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ele é um dos países com a maior tributação sobre consumo e baixa tributação sobre a renda. Em outra verificação, o estudo aponta que, se analisada a tributação sobre os salários das pessoas frente a outros tipos de renda, o Brasil tem maior tributação do que as demais rendas, o que enseja maior ônus tributário aos trabalhadores assalariados apenas possuidores da força de trabalho se comparados aos proprietários privados dos meios de produção. Ademais, aponta o que talvez possa ser uma tendência: a tributação sobre a renda diminuiu em relação aos países da OCDE, enquanto a tributação sobre o salário e o consumo aumentou (RFB, 2016).

Objetivando discorrer mais sobre a temática, cita-se a obra “O Mito da Propriedade”, na qual os autores concluem que: “A justiça ou a injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou a injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 11).

Outra pesquisa, agora elaborada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) denominada “Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica, do Governo com o Setor Privado”, ratificou que quanto mais alta for a renda de uma determinada classe menor a tributação. O estudo aponta que, apesar de existir no Brasil tributos progressivos, estes são insuficientes para impedir os efeitos dos tributos regressivos na sociedade (ZOCKUN, 2007).

No tocante ao relatório anual, produzido em conjunto pelo Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT), pela Comissão Econômica para

América Latina e o Caribe (CEPAL), pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), pela Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) e pelo Centro de Desenvolvimento da OCDE, denominado “Estatísticas Fiscais da América Latina e do Caribe”, que versa em particular sobre a estrutura tributária dos países que os compõem, houve o apontamento de que os tributos sobre o consumo são visivelmente maiores do que os tributos sobre a renda, corroborando a ideia de tributação regressiva apontada até então pelos demais estudos. Além disso, aponta, ainda, que ocorreu um relevante crescimento desse tipo de tributação nos últimos 25 anos. O relatório revela que o Brasil compõe o grupo que tem menor tributação sobre o patrimônio, lucro e renda — duas bases de incidência predominante e intrínseca à classe empresarial —, tributando fortemente o consumo — base de incidência que conforma a maioria dos rendimentos da classe trabalhadora assalariada —, sendo que no ano de 2014 “os brasileiros” teriam pago o equivalente a um terço do Produto Interno Bruto (PIB) em tributos. O estudo revela fortes desigualdades impostas pela estrutura tributária vigente, que vem se mantendo (OCDE et al, 2018).

Harvey (2008) trouxe um alerta muito atual para o Brasil. Embora não se refira diretamente a este, a partir de seus estudos, descreve que muitos países estão sendo influenciados pelos Estados Unidos da América (EUA) a implementarem o tributo denominado de “imposto único”, o qual desburocratizaria, visto o excesso de normas e tributos fragmentados. Entretanto, o autor alerta para essa “transição”, pois tal implementação possui como centro a permanência da altíssima carga tributária sobre o consumo (regressiva), permanecendo a sobrecarga tributária sobre a classe trabalhadora. Relacionou-se os dizeres de Harvey ao Brasil, uma vez que o tema está em pauta nas discussões no Congresso Nacional, e, ao contrário de ser um avanço da classe mais prejudicada pela tributação, é um desejo da classe empresarial para principalmente diminuir os custos burocráticos com o emaranhado fiscal (esse assunto voltará a ser abordado no espaço estrutural oportuno).

Cumprir trazer à luz — antes mesmo de se imaginar os malefícios tributários sendo anulados em parte, ou totalmente, pelos repasses dos programas sociais desenvolvidos no Brasil — a análise publicada por Alves (2012) na Revista Espaço Acadêmico, denominada “Tributação e Injustiça Social no Brasil”, sobre o Sistema Tributário Brasileiro, o qual, segundo o autor, ao invés de promover as finalidades distributivas e essenciais do Estado, tem funcionamento contrário, sendo um dos

principais fatores da concentração da riqueza produzida pela sociedade. O autor concluiu que, mesmo se os resultados finais dos programas sociais do governo fossem positivos, a tributação regressiva atenuaria seus benefícios ou os anularia, uma vez que os programas sociais são financiados pelos contribuintes, os quais contraditoriamente se “beneficiam” deles.

Analisando inversamente, o resultado se mantém, ou seja, percebeu-se, por meio da literatura, que, ao invés de os programas sociais anularem ou diminuírem as consequências malélicas da tributação sobre os trabalhadores e os mais pobres, é aquela (a tributação) que diminui ou anula os efeitos da redistribuição a que se propõem tais programas. Conforme destacou o relatório de Desenvolvimento Humano Regional para a América Latina e o Caribe 2016, elaborado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2016, p. 28), os “impostos indiretos (regressivos) anularam o impacto de transferências sociais, que são progressivas” — no transcorrer da presente pesquisa este assunto será melhor examinado. Além disso, o estudo constatou os malefícios da tributação regressiva aos trabalhadores: “Fora o custo de contribuições de segurança social também pagos pelo trabalhador, existe a natureza regressiva de certos sistemas de impostos que podem envolver perdas significativas na renda per capita [...]” (PNUD, 2016, p. 19).

1.1.1 Delimitação Teórica de Classes Sociais

Ao remeter o olhar sobre os objetivos da pesquisa em tela, ou mesmo em sua indagação principal, percebe-se que reside na distinção tributária inerente às classes sociais a principal segregação investigatória. Por consequência, antes mesmo de discorrer sobre as classes sociais como um tema “positivo”, sem necessidade de abordagens ou reflexões beirando uma espécie de axioma, acredita-se ser fundamental à plena compreensão deste estudo esclarecer que a presente pesquisa trata da perspectiva de classes, distinguindo-as entre trabalhadores assalariados e empresariado.

Nos próximos parágrafos, o propósito é sucintamente demonstrar que não se trata de uma delimitação obsoleta, tampouco meramente formal. Muito ao contrário, além de contemporânea, tem o mérito de ser a única classificação conhecida, que permite defrontar tributariamente o empresariado frente aos “seus” trabalhadores.

Dessa maneira, far-se-á referência a dois estudos complementares na delimitação do que compreende conceitualmente a classe trabalhadora assalariada e os elementos que são excludentes e includentes dela.

Sobre os elementos includentes ao conceito de trabalho assalariado, Antunes e Alves (2004), ao analisarem as mutações objetivas e subjetivas no mundo do trabalho contemporâneo, inferiram que a classe trabalhadora incorpora a totalidade dos trabalhadores assalariados despossuídos dos meios de produção. Também versam sobre as novas formas de trabalho inerentes à reestruturação produtiva na ótica do binômio Toyotismo/Fordismo²², adicionado aos rumos sinuosos do trabalho no início do século XXI e expondo a composição da classe trabalhadora em trabalhadores das agroindústrias, fabris e de serviços, inclusive em Home Office, seja por vínculo temporário ou não.

Delimitando a outra fronteira, Dillenburg e Nascimento (2015) contribuem destacando aspectos sobre o livro *O Capital*, no qual constataram a distinção dos trabalhadores assalariados de outros trabalhadores, tais como pequenos agricultores, comerciantes e os pequenos artesãos, os quais não são obrigados a vender sua força de trabalho por conseguirem vender o produto de seu trabalho, o que se deve ao fato de possuírem meios de produção, ainda que minimamente.

No entanto, foi n'O Manifesto Comunista, de Marx e Engels (1999), em que se encontrou a égide norteadora do conceito definidor de classes sociais, por este estudo utilizado:

Por burguesia compreende-se a classe dos capitalistas modernos proprietários dos meios de produção social que empregam o trabalho assalariado. Por proletários compreende-se a classe dos trabalhadores assalariados modernos, que privados de meios de produção próprios, se veem obrigados a vender sua força de trabalho para poder existir. (Nota de F.Engels à edição inglesa de 1888).

A partir dessas inserções teóricas, delimita-se, no presente estudo, como classe trabalhadora assalariada: todas as pessoas que, por não possuírem a

²² Para saber mais recomenda-se ler: Harvey (1996;2005), Montanões e Duriguetto (2011) e Moraes (2001).

propriedade dos meios de produção²³ necessários para a produção de sua subsistência, são obrigados a vender a sua força de trabalho para um empresário ou um grupo de empresários, independente de exercerem o labor nas mais diversas atividades econômicas, e que recebem, pelo seu respectivo trabalho, as verbas previstas na Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) ou em regimes estatutários. A heterogeneidade desta classe que é compreendida neste estudo por trabalhadores produtivos ou improdutivos²⁴ não descaracteriza o ponto que a une: toda ela é formada por pessoas “livres²⁵” dos meios de produção ou consumo, porém possuidores da força de trabalho, cujo contrato resultante da “livre” negociação com a classe empresarial lhe “rende” o salário como meio de pagamento.

O termo “classe empresarial” fez-se necessário devido à base de dados disponível para estudos. Contudo, expõe-se que talvez o termo mais apropriado fosse “capitalistas”, cujo conceito é diferente do termo ora utilizado. Para Marx e Engels (1999), o conceito de capitalistas compreende os proprietários privados dos meios sociais de subsistência e de produção, o que merece destaque e certo cuidado, pois tende a existir uma significativa parcela denominada formal e legalmente de empresários — principalmente no ramo da prestação de serviços — no Brasil que, por questões tributárias²⁶ ou de terceirização, constituem formalmente empresas, entretanto são desprovidos efetivamente da propriedade privada dos meios de produção, não sendo estes essencialmente capitalistas, mas apenas formalmente empresários. Assim anunciado, ao constar o termo “classe empresarial” para fins desta pesquisa, a sua estrita definição e delimitação serão: os proprietários privados dos meios sociais de subsistência e de produção que possuam Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). Albergados nessa classe estão os donos do capital fundiário, comercial, industrial, das instituições financeiras e de prestação de serviços, ainda que, obtendo lucros por meio da mais-valia redistribuída, independentemente do enquadramento de grandes, médios e pequenos empresários. Se a

²³ Compreende-se por donos dos “meios de consumo” no modo de produção capitalista aqueles que os têm para revenda e exercendo atividades comerciais com aqueles. Esse termo não foi cunhado por Marx, mas encontrado em uma das obras de Montañós e Duriguetto (2011).

²⁴ Conceitos presentes n’*O Capital* de Marx.

²⁵ Pessoas livres num duplo sentido; livres de um senhor, não sendo, portanto, escravas, mas, sobretudo, “livres” dos meios de produção. (MARX, 1996).

²⁶ As quais serão aprofundadas no decorrer do estudo.

heterogeneidade da classe trabalhadora assalariada remeteu ao ponto que a unia, não é diferente com a classe empresarial, a qual sobrevive e acumula capital por meio da exploração do trabalho alheio não pago.

A minúcia do delineamento composto acima torna-se ainda mais excrescente e necessária após a aprovação das Leis nº 13.429, de 31 de março de 2017 (Lei da terceirização) e Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017 (Lei da reforma trabalhista). Isso porque essas leis, já que flexibilizam as relações empregatícias, tendem a promover ainda mais o fenômeno denominado de “pejotização”, no qual trabalhadores que mantêm essencialmente vínculo empregatício — por estarem enquadrados nos seguintes requisitos previstos nos artigos 2º e 3º da CLT: pessoalidade, habitualidade, onerosidade, subordinação e alteridade — passam a se inscrever formalmente no CNPJ, figurando legalmente como “empresários”, mesmo sem ser proprietários privados dos meios sociais de subsistência e de produção. Ou seja, a pejotização nada mais é do que o uso dos aspectos formais e legais de uma pessoa jurídica ofuscando uma essencial e real relação de emprego. Por ora, essa pequena síntese acerca da pejotização tem o condão de subsidiar a delimitação já exposta, na qual expressamente não se enquadram para fins da presente pesquisa tais trabalhadores, os quais constituíram, dessa forma, pessoas jurídicas. No decorrer do estudo, esse tema será novamente abordado, pois neste espaço suprimiu-se, por exemplo, os motivos entranhados que levam trabalhadores em relação de emprego a constituírem pessoas jurídicas; bem como não foram aqui descritos os malefícios ou benefícios — a depender do polo — aos empresários e trabalhadores assalariados de fato.

Corroboram a distinção feita acima Montañós e Duriguetto (2011, p. 83) ao explanarem que as classes sociais albergam grupos sociais cuja “dimensão é estritamente econômica, seja pelas diferenças de mercado²⁷ ou na produção”, independente de haver leis que as insiram “formalmente” em determinada classe, remetendo à igualdade meramente formal.

Uma vez descritas as fronteiras imanentes às classes sociais, esclarece-se que, ao revisar a literatura à procura do adequado delineamento de classes sociais,

²⁷ A presente pesquisa compreende a palavra ‘mercado’ nos mesmos termos de Dillenburg (2011, p. 226): “esse ser inanimado que a rigor deveria ser chamado de ‘capital’”.

percebeu-se celeumas²⁸ quase que intermináveis, as quais, não serão abordadas pelo presente estudo por não constituírem seus objetivos, porém, reconhece-se a relevância não inócua do tema.

Ainda assim, não foram rejeitados sem análises prévias os modelos de estratos sociais utilizados no país. Para encontrar a corrente teórica global e predominante inerente às classes sociais inseridas no Brasil, inicialmente remeteu-se a procura da noção de delineamento de “classe social” mais observada no país. Então, ainda que se trate de uma espécie de mensuração socioeconômica e não propriamente de classes sociais, encontrou-se o denominado “Critério de Classificação Econômica Brasil”²⁹ ou simplesmente “Critério Brasil”, o qual foi adotado pela Associação Brasileira de Empresas e Pesquisas (ABEP) e é ampla e “positivamente” utilizado. Até então, o país conta com outras duas formas de estratificação, sendo uma elaborada pela Secretaria de Assuntos Econômicos (SAE) voltada para as políticas públicas, mas direcionada à classe média³⁰, e a extinta pela própria ABEP, vigente até 2014. Segundo Kamakura e Mazzon (2016), sinteticamente, o modelo de estratificação vigente dessa associação compreende o poder de compra, consumo e a renda das pessoas e famílias, além de considerar 35 variáveis de diversas naturezas, utilizando os dados da Pesquisa Orçamento Familiar (POF) e dividindo os estratos socioeconômicos em seis categorias. Dessa forma, nota-se a relação desse modelo (Critério Brasil) entrelaçado com a teoria de Weber (1979;1991;1996) a qual, trata da estratificação social e a relaciona intrinsecamente com o conceito de poder que compreende a honra e o prestígio entrelaçando a lógica mercadológica e econômica, cujos elementos podem ser casuísticos e inerentes a questões, tais como; a posse ou oferta de bens, a possibilidade de consumo dos

²⁸ Os pensamentos sobre classes sociais são representados pela dicotomia (Wood, 2011) entre Marx e Weber (sendo que alguns autores inserem Pierre Bourdieu). Para auxiliar nesse debate, recomenda-se a leitura de: Weber (1979; 1991; 1996), Marx e Engels (1999), Marx (1859; 1985; 1996, 1999), Althusser (1970), Poulantzas (1971), Thompson (1987), Gramsci (2000), Grohmann (2016), Dillenburger e Nascimento (2015), Pereira (2003), Coutinho (1990), Semeraro (2006), Montañós e Duriguetto (2011), Wright (1985; 2015), Žižek (2012), Miguel (2004), Guareschi (1998) e Lessa e Tonet (2012).

²⁹ Disponível em: <<http://www.abep.org/criterio-brasil>>. Acesso em: 23 jun. 2018.

³⁰ A noção de “classe” média pode ser observada nas obras de Ianni (1986), Saes (1984), Pernías (2018), Paulo (2015), Pochmann (2014) e Rezende (2017), os quais não são críticos e conferem real existência a essa estratificação. Em oposição a esse termo, tendo-o como uma espécie de fetiche imposto aos trabalhadores assalariados, recomenda-se a leitura de Guareschi (1998) e Lessa e Tonet (2012).

mesmos e a disponibilidade de renda. (GUARESCHI, 1998; LESSA E TONET, 2012; SINGER, 2012).

Derradeiramente, justifica-se a escolha pelo modelo de divisão de classes sociais, uma vez que, ao que se propõe a pesquisa, cujos objetivos e cuja questão foram previamente apresentados, o estudo da dicotomia de classes por ora apresentada é o que possibilitará a análise das discrepâncias tributárias ocasionadoras de desigualdades socioeconômicas entre quem possui apenas a força de trabalho e a vende (trabalhadores assalariados), frente a quem é proprietário privado dos meios sociais de subsistência e de produção e compra a força de trabalho (empresariado), facilitando assim as compreensões e podendo instigar futuros debates, inclusive numa ótica de correlação de forças.

1.1.2 Brasil: da anestesia fiscal à ausência de clamor por igualdade

Na intenção de estruturar o assunto a ser dissertado neste momento, de forma a facilitar a leitura, optou-se por assim dividi-lo:

1.1.2.1 Anestesia Fiscal

Após a apresentação de alguns dos mais relevantes estudos sobre as desigualdades sociais (sem querer cometer qualquer injustiça por desconhecimento a outros e esclarecendo que outras tantas pesquisas inerentes ao tema serão acrescentadas no decorrer do atual estudo), decorrentes de características tributárias ainda não detalhadas e tampouco únicas, parece inevitável perguntar-se os motivos pelos quais não se tem observado debates pleiteados pela classe trabalhadora assalariada, a qual, como se pôde observar por meio dos estudos supracitados, possui maior ônus tributário do que a classe empresarial. Nesse sentido, tentar-se-á demonstrar o que algumas reflexões teóricas revelaram.

Em um estudo inédito realizado no Brasil e aplicado na perspectiva da Hipótese de Mill³¹, Silva e Siqueira (2013, p. 57) descreveram que: “Este estudo encontrou

³¹ Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/500/336>>. Acesso em: 17 mai. 18.

evidência de que a ilusão fiscal associada à redução da ‘visibilidade’ da tributação tem papel significativo na explicação do crescimento do gasto público no Brasil”. Logo, ignorando propositalmente a consequência que seria o aumento do gasto público (mas sem jamais desmerecê-la), em observação ao que se propõe a pesquisa em tela, e então, recortando ao que a ela interessa, tal estudo não detalha os meios, contudo aponta evidências de mecanismos que de fato poderiam ocultar a tributação.

O Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES, 2011), ao elaborar o artigo intitulado “Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional”, definiu o STB como injusto e apontou alguns fatores que promovem tais injustiças. O primeiro grande problema tributário descrito pelo artigo foi sobre a regressividade, sequencialmente apontando a carga tributária mal distribuída — onde a população mais “pobre” é mais onerada nos tributos do que a população mais “rica” —, sendo que o próprio CDES chegou a conclusões deletérias à sociedade. Mas o que mais chamou a atenção, ao menos às proposituras deste subcapítulo, foi a consequência enunciada pelo estudo, ao discorrer sobre a tributação indireta. Isso porque, conforme a CDES (2011), nos tributos indiretos o consumidor final arca com a tributação, mas não é ele o responsável pelo recolhimento, tornando-se assim a carga tributária praticamente “invisível”, principalmente nos itens de consumo.

É oportuno destacar que neste mesmo artigo o CDES pronunciou a seguinte afirmativa:

O sistema é injusto porque não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são **menos visíveis** que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado (BRASIL, 2011, p. 15, grifo do autor).

A transcrição acima vai além da estrutura tributária delineada até então, trazendo à luz o que pode ser um prisma imposto pelo pensamento hegemônico presente na estrutura social imbricado no Estado, segundo o qual as pessoas são submetidas à uma espécie de sofisma tributário, sejam elas de qualquer classe social, com a central diferença de que a classe empresarial acredita que arca

majoritariamente com o ônus tributário; já a classe trabalhadora é levada a crer que pouco arca com a tributação quando, na realidade, a forma que se sobrepõe à essência não diminui o fato de o ônus ser intensamente maior aos trabalhadores assalariados.

Ainda no sentido dessa reflexão, Gassen, D'Araújo e Paulino (2013) observaram que a legislação prevalente sobre o consumo no Brasil é mais ou menos enredada a depender do ente federativo competente³². Tal legislação mostrou-se, em outro momento da referenciada pesquisa, extremamente regressiva, segundo tais autores. Acrescentaram que a diversidade de normas, sejam elas legais ou infralegais, contribui exponencialmente para um ambiente de confusão, de pouco entendimento e de baixa coordenação, afirmando que essas complexidades tributárias tendem a custar aos contribuintes de fato. Ou seja, recai não sobre aqueles que possuem a obrigação de pagar o tributo, mas sim sobre aqueles em que incide o verdadeiro ônus tributário, sendo normalmente o consumidor final de bens ou serviços. Segundo os autores, os tributos indiretos, repercutidos na cadeia produtiva e embutidos nos preços finais dos bens e/ou serviços, representam efeitos anestésicos, uma vez que não permitem ao indivíduo saber sua efetiva contribuição tributária ao adquirir tais produtos e/ou serviços. Gassen, D'Araújo e Paulino (2013) concluem que esse repasse do ônus tributário para o consumidor final se dá por meio desses mecanismos anestésicos.

Em uma crítica exaltada ao que denomina de “impostos silenciosos”, Cortella (2001) explicitou:

E ele - o 'povão' - acha que não paga imposto. Tanto que vai à escola pública e é muitas vezes desprezado na fila; vai ao hospital público e fica deitado na maca no corredor. O 'povão' está pagando. A criança reclama da merenda na escola e um colega nosso fala assim: 'Mas esse povinho come de graça e ainda está reclamando' ou, no hospital, 'esse povinho recebe atendimento de saúde gratuito e ainda está reclamando, quer leito bom, quer remédio de graça'. De graça? Aquilo está pago! E muito bem pago!. (CORTELLA, 2001, p. 11).

Salvador (2014) ratificou a presente linha de raciocínio quando versou sobre os preços dos produtos adquiridos pelos consumidores, os quais acabam arcando de fato

³² No Brasil, existem três entes federativos dotados de competência tributária: a união, os estados e os municípios. Obs.: Não confundir competência com capacidade tributária.

com o ônus tributário, sendo apenas mediados pelos contribuintes legais: empresários. Os últimos estudos descritos indicam, de certa forma, um lado obscuro da tributação, ao menos aos que arcam com seu peso frente aos que, por vezes, imaginam arcar.

Machado Segundo (2011) denominou tal situação acima exposta por Salvador (2014), Gassen, D'Araújo, Paulino (2013), CDES (2011) e Cortella (2001), como uma situação de “anestesia fiscal”, ou seja, quando os contribuintes de direito possuem a ilusão de arcar com todo o peso tributário, sendo que o transferem aos consumidores finais, os quais não têm a consciência de tal ônus. No ano de 2001, o pesquisador da área de finanças públicas, Fabrício de Oliveira (2001), classificou o cenário ante o exposto, intitulando-o de “fetichismo dos impostos”.

Teixeira (2015) tratou de forma semelhante o termo anestesia fiscal, imputando:

A tributação sobre o consumo possui uma característica própria que é o fenômeno denominado “anestesia fiscal”. Por se tratar de uma forma de tributação indireta, na qual existe um contribuinte de fato e outro de direito, o ônus da incidência é repassado para o consumidor sem que ele tenha consciência do seu papel de contribuinte. (TEIXEIRA, 2015, p. 90).

Na busca pelo termo expresso de “anestesia fiscal”, encontrou-se a autoria em Aliomar Baleeiro (2015), o qual inferiu que muita gente imagina não pagar tributos; já outros, preferem nada imaginar, mesmo que até mendigos paguem impostos, o que, segundo o autor, explica a indiferença da maior parte da população sobre os problemas públicos. Destarte, citou o pesquisador:

Por felicidade, os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal, são exatamente os mais justos e mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais, [...], elementos seguros de capacidade contributiva. Em contraste, a anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais. Raras pessoas reparam o valor do selo colado aos sapatos, cigarros ou fósforos e raríssimas meditam que esses impostos são regressivos ou inversamente progressivos, isto é, retiram aos pobres maior percentagem de recursos do que aos ricos, já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas. (BALEIRO, 2015, p. 196-197)

Gassen et al. (2016) atribuiu ao STB dois efeitos: um irritante, pois os contribuintes percebem o quanto estão sendo onerados, com tal efeito ocorrendo nas

bases econômicas de incidência, patrimônio e renda; outro (efeito) anestesiante, ocorrendo sobre a base econômica de incidência e consumo.

No segundo caso, dos 'anestésiantes', o ônus tributário é repercutido ao consumidor final (contribuinte de fato), que acaba não percebendo o valor do tributo incluso no preço do bem ou serviço. O contribuinte, na maioria das vezes, não sabe dizer qual é o preço de uma geladeira, de um automóvel, de uma bicicleta, pois o valor que ele conhece é o preço total, do bem ou serviço, já incluso o valor do tributo. (GASSEN et al., 2016, p. 17).

Silva (2007), ao se referir aos tributos indiretos, concluiu que estes ocultam do consumidor a ideia de que ele paga imposto, o que faz prevalecer o senso comum e, conseqüentemente, a noção de que quem paga são apenas as empresas.

Demonstrados alguns estudos que indicam o estado de anestesia fiscal, relaciona-se esse estado com a falta de reivindicações da classe trabalhadora assalariada por igualdade. Tal relação é evidenciada na observação dos aspectos reformistas, os quais, serão expostos a seguir. Mas, se de um lado — dos “consumidores” — diversos estudos elucidaram o fetichismo imbricado sobre aqueles, na mesma face, a face da maioria das pesquisas até agora apresentadas (em que pese as não inócuas contribuições delas) permanece a dúvida se, de fato, estão totalmente desvencilhadas dos semelhantes efeitos anestésicos impostos aos “consumidores”.

Ora, o termo “consumidores” é extenso e genérico e acaba por classificar todos como uma unidade, como se o STB fosse neutro e igualitário, ou, no máximo, houvesse desigualdades entre “ricos” e pobres”. Como se aquele não fosse objeto de lutas políticas e correlações de forças que vão muito além dos engodados termos supracitados (ricos e pobres). É inegável que os “ricos” são tão consumidores quanto os “pobres”, embora, proporcionalmente, estes últimos necessitem deslocar suas rendas face ao consumo em nível bem mais elevado do que aqueles. Mas isso pouco ajuda a compreender a essência da estrutura tributária brasileira, que, como será comprovado por meio desta pesquisa, é indubitavelmente dividida entre trabalhadores assalariados e empresários, sendo que aqueles são tributados duplamente: sobre a renda do trabalho, que compreende, por vezes, concomitantemente, a diminuição não expressa do seu salário, e sobre o consumo, uma vez que, essa base de incidência é notadamente inclinada sobre os trabalhadores, os quais pouco podem fazer com suas rendas senão gastá-las na aquisição de meios de subsistência.

Esta pesquisa, ao contrário do que se possa pensar, não tem o mérito de ser a primeira a perceber tal segregação oriunda do STB. Mais adiante (Cap. 2), poderão ser observados diversos estudos que concluíram que a renda do trabalho assalariado é bem mais tributada do que a renda dos empresários. Contudo, talvez o principal apontamento desta pesquisa resida na confrontação expressa das desigualdades entre classes sociais imanentes ao STB, que, embora sejam excrescentes, foram descritas de maneira bastante reduzida e acanhada pelas pesquisas antecessoras.

Concluindo, nas expressões “ricos e pobres”, o que se evidencia é o fim, o resultado da atual estrutura tributária, a qual contribui para que haja diferenças sociais, perpetuando as condições financeiras das pessoas em ricas ou pobres, mas não explora os meios (tributários) que contribuíram, resultando nessas condições, que são obedientes à estrutura econômica capitalista. No âmago causador desse resultado antagônico, está a divisão tributária que advém da segregação econômica entre os que possuem os meios sociais de subsistência e produção dos que possuem apenas a força de trabalho. Essa comprovação terá amplo amparo empírico nos capítulos que sucederão essa afirmação.

1.1.2.2 Reforma Tributária: para quem?

No tocante à reforma tributária, a qual tem sido adiada sistematicamente ao longo do tempo, surgem percalços que aparecem principalmente com vieses políticos, segundo o estudo intitulado “O Processo de Reforma Tributária no Brasil: Mitos e Verdades”, elaborado por Viol (2000). O autor destacou que, em meio a conflitos, há pouco interesse político real em instaurar o processo de reforma e significativa pretensão da manutenção governamental do chamado *status quo*. Acrescentou que nem sempre os grupos políticos que tratam desse tema atendem aos poucos conhecidos anseios populares, por ser um tema que soa como aceitável para a maior parte da população, uma vez que esta não possui o conhecimento necessário em matéria tributária, tampouco costuma entender seus impactos e, conseqüentemente, os pontos a serem reformados. O estudo ainda abordou a origem do atual Sistema Tributário Nacional (STN), que se deu na década de 60, citando a publicação do Código Tributário Nacional (CTN) em 1966, a Constituição Federal de 1967 e a criação da Receita Federal Brasileira em 1968.

Por fim, concluiu que:

Dessa forma, existem conflitos de três tipos: o primeiro envolve o governo e os contribuintes, pois, em geral, enquanto o primeiro busca um aumento sistemático da arrecadação, os últimos buscam a minimização da sua obrigação tributária; o segundo engloba os governos entre si, sobretudo em países federativos, onde cada esfera governamental luta pela divisão do “bolo tributário” e; por último, há **o conflito entre os próprios contribuintes, pois setores ou grupos distintos disputam maiores benefícios fiscais (ou menor carga tributária efetiva) em detrimento de outros.** (VIOL, 2000, p. 78, grifo do autor).

Nesta linha, o artigo publicado na Revista Brasileira de Ciências Sociais “O Nó da Reforma Tributária no Brasil (1995-2008)” também apontou o *status quo* como um dos elementos presentes em todos os governos, logo, bloqueador de quaisquer ações pró-reforma tributária. Junqueira (2015) descreveu que o principal fator atenuante da não promoção da quase utópica reforma advém da multidimensionalidade, ou seja, as várias dimensões que abrangeriam uma reforma exponencial tributária tornariam a sustentação parlamentar muito dificultosa. O autor destacou ainda que a fragmentação partidária, as disputas federativas dos governos subnacionais ou mesmo a interferência dos empresários beneficiados com o atual sistema, tenderiam a ocasionar *lobbies* para a não aprovação da reforma.

Ao fim, didaticamente detalhou:

Tomemos como exemplo o papel de um parlamentar interessado em defender os interesses do estado de São Paulo. Ele é a favor de manter a tributação do ICMS na origem; logo, é contra a reforma. Contudo, defende o fim da guerra fiscal; por isso, se inclina a favor dessa dimensão da reforma. No entanto, ele é contra desonerar os bens de capital, logo, é contra esta dimensão da reforma. Mas, também, quer desonerar os alimentos, o que o coloca a favor desse ponto da proposta. Como o resultado final depende de complexas negociações com parlamentares de todos os estados e partidos, esse parlamentar pode facilmente concluir que é melhor deixar as coisas como estão a arriscar ver seu estado em dificuldades financeiras. (JUNQUEIRA, 2015, p. 110).

Santos (2015) esclareceu que o Sistema Tributário Brasileiro, instituído no ano de 1966, foi produto de uma reforma tributária, a qual buscou, dentre outras coisas, tributar o mercado interno crescente, fomentar as indústrias nacionais, reduzir a dependência de importações e diminuir os ilimitados incentivos fiscais, sendo considerada por muitos tributaristas como uma das reformas responsáveis pelo

milagre econômico da década de 70³³. Essa reforma excluiu a tributação em cascata (em partes), trazendo a tributação não cumulativa ao Brasil, porém os governantes continuaram a conceder benefícios fiscais sem mitigar a tributação aguçada sobre o consumo. Continuando com a política de benefícios fiscais, o governo resolveu criar algumas contribuições sociais, visto que essas demandas estavam com recursos insuficientes. Então, foram criadas a PIS/PASEP³⁴ em 1970 e a Finsocial³⁵ em 1982. Apesar das vinculações de tais receitas, os governos desviavam-nas com facilidade para outras finalidades, que não sociais. Após o advento da Constituição Federal de 1988, e por meio desta, foram criadas diversas contribuições sociais, tais como a CPLL³⁶ em 1989, COFINS³⁷ em 1991 e a CPMF³⁸ em 1996.

A CF/88, também denominada constituição cidadã, vinculou as contribuições sociais, ou seja: o respectivo tributo — o qual foi criado para financiar um determinado serviço público estatal — teria de ter o produto da sua arrecadação totalmente destinado àquele serviço. Porém, em 1994 foi criado o Fundo Social de Emergência (FSE), o qual teve seu nome alterado no ano 1999, passando a se chamar Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), um mecanismo que desvinculava parte das receitas tributárias provenientes das próprias contribuições sociais para outras finalidades. No ano de 2000, houve a alteração do nome para Desvinculação de Receitas da União (DRU), mas mantendo a possibilidade de o governo utilizar os recursos que seriam para a educação, saúde e/ou previdência social em detrimento, principalmente, da obtenção do *superávit* primário, já que a excrescente desvinculação se dá justamente nas receitas das contribuições sociais, conforme descreveram Salvador (2017), Brettas (2017) e Behring (2017). Com o advento da Proposta de Emenda Constitucional n°31 de 2016³⁹, que se tornou Emenda Constitucional n° 95/2016, houve o aumento de 20% para 30% das receitas que podem ser desvinculadas, até o ano de 2023.

³³ Atualmente, vistas as proporções da desigualdade e concentração de renda que foram e serão ainda mais explicitadas, as quais, ao menos em parte, são frutos de tais reformas, esta teoria possui sustentação fragilizada.

³⁴ Programa de Integração Social.

³⁵ Fundo de Investimento Social.

³⁶ Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

³⁷ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

³⁸ Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira.

³⁹ Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/126094>>. Acesso em: 14 abr. 2018.

Salvador (2014) considerou a CF/88 como estabelecadora de princípios tributários e promotora de um sistema tributário que visava ao alcance da justiça fiscal e social. Contudo, conforme o autor, a partir de 1995, a CF/88 vem sendo alterada infraconstitucionalmente, tornando o sistema perverso na regressividade, onerando desproporcionalmente os trabalhadores e os consumidores finais e tornando praticamente nulos os avanços trazidos pela reforma tributária inerentes à CF/88. O pesquisador avaliou as reformas propostas, efetivadas ou não, pelos governos do presidente Fernando Henrique Cardoso (FHC), Luiz Inácio Lula da Silva (Lula) e os primeiros anos do governo de Dilma Rousseff, sendo que o primeiro, de acordo com o autor, foi o provedor das principais alterações deletérias iminentes ao STB. Salvador também enumerou as principais reformas tributárias e suas tentativas na ordem cronológica: no governo FHC, através de legislações infraconstitucionais; no governo Lula, por meio das PEC 41 de 2003 e 233 de 2008 e também por meio de medidas infraconstitucionais; nos primeiros anos do governo Dilma, suas pesquisas encontraram a utilização das mesmas medidas supra identificadas nos períodos e governos pretéritos.

Se, de um lado, Salvador (2014) deu ênfase às reformas infraconstitucionais ocorridas a partir da CF/88, que teriam servido de base para os efeitos nefastos do atual sistema tributário, D'Araújo (2015), de outro lado, mas de forma complementar, aprofundou-se na compreensão histórica das reformas tributárias, concluindo que foram as reformas da década de 1960 nortearam a atual matriz tributária, as quais tenderam à centralização da arrecadação tributária na União em detrimento dos demais entes federativos, o que teria acentuado as crises fiscais. Em seu estudo, o autor foi além e imputou tais reformas, em especial a EC 18/65, elaborada pelos militares, que versa sobre a criação de uma estrutura centralizadora definida para direcionar a acumulação econômica na linha dos grupos hegemônicos, fato que teria sido um dos mais fortes pilares para a concentração e a desigualdade de renda no Brasil. Nesse sentido, para o autor, restou clara a reorientação consciente acerca da base econômica que deveria ser mais tributada, bem como qual classe arcaria com o maior fardo e qual seria beneficiada.

Para se ter uma maior compreensão da incansável atuação da classe empresarial na busca por reformas tributárias que conformem seus anseios, a entidade de maior representatividade do meio empresarial no país, a Federação das

Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), tem travado verdadeiras batalhas com o governo. Em seu próprio sítio consta: “FIESP se destaca na luta contra o aumento de impostos e intensifica combate aos juros altos em 2016” (FIESP, 2016). Como entidade representativa da classe empresarial, deve-se imaginar as lacunas abismais que separam a reforma requerida por essa entidade das reformas tributárias de que a classe (praticamente inerte) trabalhadora assalariada necessitaria.

Observa-se que os reclames tributários foram pauta inclusive de revoluções no Brasil, como a Revolução Farroupilha. Porém, mais uma vez o protagonismo deu-se não pela classe trabalhadora assalariada, conforme descreveu o sociólogo Fernando Henrique Cardoso (1977), em uma determinada época.

Nestas ocasiões os produtores gaúchos acusavam a política de tributos vigente no Brasil como responsável por seus malogros. Acreditavam que o alto preço do sal e a taxa baixa do charque importado impediam a concorrência do produto nacional com o estrangeiro, e julgavam que a manutenção desta política devia-se aos interesses dos consumidores, das Províncias do Norte, de importarem charque abundante e barato, ainda que isso custasse a ruína dos produtores nacionais [...]. (CARDOSO, 1977, p. 73)

Varsano (1996) ratificou em seus escritos: a classe que pautou a reforma tributária de 1966 (período ditatorial) foi a classe empresarial, a reivindicadora e também a detentora da base de sustentação política da época.

Reiterou a comprovação do protagonismo histórico da classe empresarial no que diz respeito às reformas tributárias, Maciel (2009), quando indicou a hipótese de seu estudo:

O argumento central da pesquisa é o de que a política tributária desenvolvimentista e extrativa, adotada historicamente pelo Estado brasileiro e pautada pela concessão de incentivos fiscais, envolve interesses difíceis de serem revertidos – com características de dependência de trajetória –, que têm condicionado o comportamento **do ator fundamental** para o desenlace da reforma tributária – **o empresariado** [...]. (MACIEL, 2009, p. 3) (grifo não original).

Gobetti e Orair (2015; 2017) endossaram tacitamente a falta de reivindicações da classe trabalhadora ao versarem sobre o ônus tributário mais elevado à renda do trabalho, para eles, especialmente oriundo da distribuição isenta de Imposto sobre a Renda (IR) dos lucros e dividendos e da figura tributária dos Juros Sobre o Capital

Próprio (JSCP), artifícios tributários que serão bem mais detalhados no decorrer desta pesquisa.

Santos (2015) esboçou os pedidos da classe empresarial e a devida atenção do governo — muito embora não fosse esse o anseio da sua pesquisa — ao citar:

Dessa forma, o aumento na carga tributária decorrente da maior arrecadação de tributos cumulativos fez com que surgisse um clamor de empresários e especialistas em tributação e finanças públicas pela substituição das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS por um tributo não-cumulativo. A resposta dada pelo governo foi a criação dos regimes não-cumulativos de cobrança das contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins. (SANTOS, 2015, p. 76).

Sobre a relativa inocuidade da participação da classe trabalhadora nos debates políticos, Müller (2003) discorreu:

A população heterogênea é 'unificada em benefício dos privilegiados e dos ocupantes do establishment, é unguida como "povo" e fingida – por meio do monopólio da linguagem e da definição nas mãos do(s) grupo(s) dominante(s) – como constituinte e mantenedora da constituição. Isso impede, conforme se deseja, de dar nome às cisões sociais reais, de vivê-las [austragen] e conseqüentemente trabalhá-las. A simples fórmula do "poder constituinte do povo" já espelha ilusoriamente o uno. (MULLER, 2003, p. 72).

Para Cavalcante e Camurça (2012, p. 36), "o cidadão-contribuinte bem informado torna-se um ator na formação de uma consciência tributária voltada para efetivar sua participação na vida pública e nos destinos da própria sociedade".

Atualmente, ressurgiu na pauta do governo a reforma tributária. Contudo, a reforma tributária mais comentada pela mídia tradicional foi engendrada e financiada pela classe empresarial, e se propõe a desburocratizar e simplificar o sistema tributário por meio, por exemplo, da unificação do PIS e da Cofins. No Brasil, essa é uma das principais propostas de reforma tributária (e mais antiga em relação a outra que será apresentada). Para se ter uma ideia, o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) (2017), uma *think tank* financiada pelas empresas Ambev S. A, Braskem S. A, Itaú Unibanco S. A, Souza Cruz S. A., Vale S. A., Votorantim S. A. e Huawei do Brasil, propõe a substituição dos cinco⁴⁰ principais tributos sobre os bens e serviços pelo IVA⁴¹. Apartados os aspectos de racionalização e simplificação, ambos presentes na retórica

⁴⁰ PIS, Cofins, ISSQN, ICMS e IPI.

⁴¹ Imposto sobre o Valor Agregado.

das entidades representativas da classe empresarial, a simples troca da tributação convencional pela tributação sobre o valor agregado altera muito pouco a estrutura tributária, que, nesse caso, permanece optando por tributar o consumo em vez do capital e da renda, ou seja: mantendo as premissas da regressividade⁴². No tocante ao caso brasileiro, em específico, tal transição poderá trazer sérias consequências: as contribuições constitucionalmente vinculadas aos gastos sociais, como a PIS e a COFINS, seriam permutadas pelo IVA, o qual não teria vínculo constitucional algum com o financiamento da seguridade social brasileira. Na prática, poderia significar o fim de uma das maiores conquistas sociais advindas da CF/88 (FAGNANI et al., 2018; SALVADOR, 2014).

Destaca-se a presença das organizações transnacionais indicando⁴³ o caminho que o Brasil deve percorrer. Entre uma série de “recomendações”, a OCDE (2018a) vem insistindo e acompanhando deliberadamente a falta da implementação do IVA. A organização, referenciando a própria Confederação Nacional da Indústria (CNI), nitidamente está mais preocupada com a simplificação do STB do que com sua progressividade, o que desvela o caráter de (luta de) classe e, qual a classe social que a OCDE desde sua gênese defende.

Tais propostas de reforma tributária mantêm distância das proposições de Gobetti e Orair (2015; 2017) e Fagnani et al (2018), quando aprofundando⁴⁴ a perspectiva de Piketty (2014), orientaram (principalmente) que deveria novamente ser instituída a tributação sobre lucros e/ou dividendos, extinta a figura dos JSCP, bem como seria interessante a imposição de uma alíquota adicional na tabela progressiva do imposto de renda, para se ter um pouco mais de justiça fiscal e redistribuição de renda. Também concluíram que a política fiscal, no tocante à função distributiva, desde os anos das décadas de 1980 e 1990, é vista no Brasil apenas pelo lado do gasto. Parece uma leitura muito atual do cenário reformista, quando, em nota oficial, após ter lançado na imprensa que poderia repensar a inclusão da tributação sobre os

⁴² Salvador (2014) contextualizou os possíveis efeitos da implantação do IVA no Brasil.

⁴³ Disponível em: <<https://www.oecd.org/eco/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 18.

⁴⁴ Apesar de Piketty (2014) ter proposto a tributação mundial sobre o capital, a qual nem para o Brasil Gobetti e Orair (2015; 2017) propuseram. Nos próximos capítulos desta pesquisa, elucidar-se-á o motivo pelo qual Piketty (2014) previu a tributação nestes moldes.

lucros e/ou dividendos e incluir uma alíquota adicional no Imposto sobre as Rendas (IR) mais altas, o governo divulga:

A Presidência da República não encaminhará proposta de elevação do Imposto de Renda ao Congresso Nacional. O presidente Michel Temer fez hoje menção genérica a estudos da área econômica, que são permanentemente feitos. Esclarecemos que hoje esses estudos estão focados prioritariamente em reduzir despesas e cortar gastos, na tentativa obstinada de evitar o aumento da carga tributária brasileira. E com esse foco o governo federal continuará trabalhando. (BRASIL, 2017).

Correlaciona-se o estudo de Gobetti e Orair (2015) ao estudo de Salvador (2016), os quais possuem vários pontos em comum, sendo alguns deles: a exorbitante concentração de renda, a falta da tributação dos lucros e/ou dividendos e a baixa progressividade do IR — ou a própria regressividade observada nas rendas mais altas. Todavia, Salvador (2016) propôs alterações mais amplas do que aquelas que propuseram Gobetti e Orair (2015; 2017), uma vez que recomendou mudanças na tributação da base econômica do patrimônio, por exemplo, por meio da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e das alterações progressivas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD).

No entanto, parece que a relativa inércia da classe trabalhadora assalariada no tocante as reformas tributárias, está sofrendo alterações. Parcela do estrato médio e alto da classe trabalhadora está se insurgindo reivindicativamente. Isso porque, recentemente algumas associações de auditores da RFB com apoio de diversas entidades não governamentais, críticas ao vigente STB, propuseram de forma inédita o que denominam de “A Reforma Tributária Necessária” (FAGNANI et al, 2018). Um conjunto de 42 especialistas reuniu nesta obra, de mais de setecentas páginas, um rol de *remédios* que deveriam ser inseridos na reforma tributária. Proposições que são tidas como as mais progressistas e progressivas da história do país. Na intenção de provocar um debate nacional acerca do assunto, lançaram um manifesto que está sendo amplamente divulgado por meio do esforço destes trabalhadores, muitos deles, do próprio setor público.

Sumariamente, o objetivo das proposições contidas na obra de Fagnani *et al*, 2018, anseiam por justiça redistributiva. Destarte, a atual pesquisa questiona-se e incentiva futuros estudos, por meio do questionamento a seguir: quais seriam as contradições dos remédios transformativos recomendados por Fraser (2001; 2006;

2012) na correção das injustiças redistributivas de classe, na hipótese de serem aplicados ao Sistema Tributário Brasileiro por meio de reformas tributárias, sem a superação da atual estrutura da economia política prelecionada por Karl Marx?

1.2 COMPREENSÃO TRIBUTÁRIA: UM CAMINHO A SER TRILHADO

Não é sem coerência a afirmação frequentemente observada de que o Sistema Tributário Brasileiro é complexo e de pouco entendimento principalmente aos leigos, que são a imensa maioria da população. Percebe-se que não poderiam ser investigadas e muito menos detalhadas as disparidades tributárias implícitas ao STB, o qual possui um emaranhado de normas sem uma pequena contextualização estruturada de suas principais matrizes tributárias, sejam elas constitucionais, legais ou infralegais.

Um alerta deve ser feito antes de se prosseguir: este capítulo tende a ser menos instigante à leitura, podendo conter aspectos e termos não tão comuns. Contudo, enaltece-se a relevância de sua compreensão para o alcance do objetivo proposto, e, neste fundamento, tentar-se-á minorar ao máximo os elementos potenciais ocasionadores de difícil interpretação, sem prejudicar o sentido das normas e dos termos jurídicos oriundos da área do direito tributário, uma vez que estes nem sempre são flexíveis à simplificação⁴⁵.

Por outro lado, revela-se o anseio de poder contribuir com o público interessado, promovendo maior familiarização e compreensão desse assunto, que, em se tratando da ação do Estado junto à sociedade, é, sem dúvida, o de maior incidência na vida de toda a sociedade brasileira.

Em um primeiro momento, serão expostos alguns motivos que não permitiram ou tolheram mais e maiores estudos em décadas pretéritas na ótica da tributação como um meio de política pública e social dos mais relevantes para mitigar desigualdades sociais, além de expor as finalidades da tributação e os Estados Fiscais que, como se observará, possuem vínculos imanentes aos Estados políticos e ideológicos de cada época. Após, descrever-se-á as bases econômicas de incidência

⁴⁵ Para entender os entraves simplistas, observar Morin (2006) em sua obra: A Introdução do Pensamento Complexo, Disponível em: <<http://www.editorasulina.com.br/img/sumarios/313.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 18.

(renda, patrimônio e consumo), para permitir a compreensão de que, havendo maior tributação sobre uma ou outra base, uma ou outra classe social será mais ou menos onerada.

1.2.1 Tributação: um fim ou um meio?

Preliminarmente, vale trazer à luz, conforme orientou Pereira (2009), que o próprio tema “políticas sociais” ou mesmo “Estado Social” foram muito pouco trabalhados até o século XX. Os autores clássicos do século XIX como Weber, Durkheim e Marx (influentes no pensamento contemporâneo), apesar de terem algumas opiniões radicalmente contrárias no tocante à categoria “Estado⁴⁶”, tinham em comum a postulação de sua incompetência no provimento da emancipação da população. Ao contrário, o Estado (Social), aquele que promoveria políticas sociais, para os três autores não resultaria em avanços a favor da emancipação humana, sendo aquele (o Estado) dotado de outras finalidades que não a promoção da igualdade. Entretanto, embora não sejam abordadas com profundidade as teorias sobre o Estado, serão identificadas a seguir (no próximo item) as principais concepções da formação dos diferentes Estados Fiscais.

A fim de iniciar o devido esclarecimento, observou-se que a maioria dos estudos acadêmicos sobre a tributação no Brasil advém de pesquisas oriundas do direito tributário, cujo principal enfoque emerge das normativas tributárias, sendo que tais pesquisas, não raras vezes, relacionam os tributos como um fim em si mesmos, puramente arrecadatório e financiador das atividades estatais. Dessa forma, tais pesquisas revelam-se predominantemente positivistas e normativistas⁴⁷.

⁴⁶ Os temas Estado e Sociedade Civil não serão aprofundados por não integrarem os objetivos propostos por este estudo. Entretanto, devido a esta pesquisa tratar de um assunto íntimo ao Estado e à sociedade, indicam-se as seguintes leituras para o entendimento (crítico e não crítico) dessas categorias:), Platão (2000), Maquiavel (1513), Weber (1996; 1991; 2004), Rousseau (S/D), Smith (1996), Hobbes e Locke *apud* Montañós e Duriguetto (2011), Marx (1859; 1985; 1989; 1996; 2011), Marx e Engels (1999; 2010), Hobsbawm (1982), Keynes (1996), Hayek (2010), Guiddens (1999) e Piketty (2014), Wood (2011; 2014), Harvey (1996; 2005; 2008), Clarke e Newman (2011), O’Conor (1977), Peroni (2012; 2015), Ball (2012), Ong (2007), Apple (2003), Ball e Olmedo (2015), Rocha (2015), Chang (2018), Moraes (2001), Paulo (2015), Dillenburg (2011), Pereira (2009) e Montañós e Duriguetto (2011).

⁴⁷ O mais significativo autor no que concerne ao normativismo e à sua interpretação é Kelsen e sua hermenêutica, o qual afirmou que, sem normas, toda decisão entre mais de uma alternativa é irracional, livre, volitiva e incontrolável (KELSEN *apud* FOLLONI, 2013).

Não se tem por propósito discorrer com profundidade ou exaustão sobre o positivismo jurídico tributário, embora seja uma informação histórica relevante à composição da investigação. Isso porque, como se verá, esse viés positivista induziu a inflexões sobre a tributação, como se esta tivesse um fim em si mesma, não como um meio para angariar concomitantemente fins políticos, sociais, econômicos e mesmo de anseios de classes. Nesse sentido, relata-se que o positivismo jurídico possui uma corrente muito atuante no país, a qual teve como grande colaborador o jurista e filósofo austríaco Hans Kelsen (1999, p. 1):

Quando a si própria se designa como “Pura” teoria do Direito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Isso quer dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos.

Diz-se que Kelsen ao intitular o direito como puro o desvinculou do direito moral (STRECK, 2014).

A fim de não deixar dúvida do positivismo que fora acolhido na maioria dos estudos inerentes ao STB, levar-se-á em conta um jurista brasileiro (José Geraldo de Ataliba Nogueira) que teve grande influência no ramo do direito tributário. Ataliba (2012) aponta que o conceito jurídico de tributo foi construído sob a égide de princípios e técnicas jurídicas sistemáticas. Segundo o autor:

O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza própria” e, por conseguinte, afirma: “Não se pode pretender deixar de lado o discernimento lógico e impostergável entre objeto do tributo, o comportamento humano, e o objeto deste inserido no mundo fático, o dinheiro. (ATALIBA, 2012, p. 23).

Na mesma ótica, Becker (2002, p. 596) acrescentou que, “como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objetivo próprio’ (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma Política”.

Percebe-se, no trecho transcrito abaixo, de Alexandre de Moraes (1999), ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), a importância dada às normas ao se falar em tributos:

A inércia da União em regulamentar as matérias constantes no art. 24 da Constituição Federal não impedirá ao Estado membro ou ao Distrito Federal a regulamentação da disciplina constitucional (competência supletiva). Note-se que, em virtude da ausência de Lei Federal, o Estado membro ou o Distrito Federal adquirirão competência PLENA tanto para a edição de normas de caráter geral quanto específico. (MORAES, 1999, p. 280).

Como anunciado, retorna-se na afirmativa de que a tributação “ganhou” relevo de “um fim em si mesma”, uma vez que o caráter positivista de boa parte de seu estudo passou então a mitigar discussões mais abrangentes e complexas sobre a arrecadação e sua aplicação (MARINS, 2009). Em outras palavras, de certa forma, as questões sociais e políticas foram rechaçadas em aspectos importantes das pesquisas sobre o direito tributário, como se este não estivesse presente nos debates políticos, sociais e econômicos, terrenos onde são e foram discutidas e desenvolvidas a estrutura tributária, os setores que serão mais ou menos tributados, qual classe social arcará com o maior ônus tributário etc. Nesse sentido, elucidaram Gassen et al. (2016, p. 5):

Há, infelizmente, um silêncio perturbador no meio acadêmico que afasta o fenômeno da tributação de uma análise dogmática e crítica em uma perspectiva inter e/ou transdisciplinar. Como resultado, há uma reprodução persistente de um conhecimento dogmático propositadamente afastado das relações econômicas, políticas e sociais existentes na sociedade brasileira.

Atualmente, aos poucos, vem sendo superado esse olhar singular sobre a tributação. O próprio autor supramencionado entrelaçou, em seus estudos, o fenômeno tributário inexoravelmente interligado à uma conjuntura onde os fins políticos, sociais e econômicos se encontram intimamente conexos à forma de tributar, como um meio angariador de tais fins, descrevendo esse agrupamento no conceito de matriz tributária⁴⁸.

Conforme um dos intelectuais preocupados com a questão da relação entre a tributação e a desigualdade socioeconômica, Antônio David Cattani (2018), no Brasil, o número de pesquisadores que se dedicam a estudar a tributação em termos mais amplos e críticos não passa de 10 (dez) a 12 (doze), no entanto, segundo sua crítica, existe um vasto número de sociólogos, antropólogos, economistas e formuladores de

⁴⁸ Não será abordado com profundidade tal conceito, contudo, Gassen (2016), o descreve de forma sintética, como sendo a matriz tributária brasileira delimitada por anseios políticos. Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil.

políticas públicas legítimas aos pobres que estudam apenas este polo, o da pobreza, como se o lado da riqueza fosse blindado às pesquisas.

1.2.2 Funções da Tributação em Diferentes Estados Fiscais: Liberal, Social e Democrático

Primeiramente, serão abordados os Estados Fiscais, os quais são: Estado Fiscal Liberal, Estado Fiscal Social e Estado Fiscal Democrático. Já numa próxima etapa, serão descritas as funções ou finalidades da tributação. Ambos os temas terão abordagens de confronto de ideias autorais. Por derradeiro, serão brevemente abordados alguns conceitos essenciais ao entendimento da pesquisa.

1.2.2.1 Estados Fiscais

Após ter sido apresentada a tributação não mais como um fim em si, mas como um meio da vontade política influenciada pela estrutura econômica em produzir os efeitos esperados do Estado e de seus agentes, uma questão surge ao natural: Quais seriam as funções da tributação no Brasil? Primeiramente, há de se ressaltar que tal pergunta se flexiona e se contrasta com outra, revelando a intimidade de ambas: Quais são as funções do Estado no Brasil? Adianta-se que não é objetivo da presente investigação adentrar nessa histórica e inacabada discussão, como já delimitado anteriormente nas proposições do estudo. Ainda assim, tais questionamentos justificam-se para demonstrar, através desse pequeno confronto interrogatório, que as visões macro políticas estão presentes e intrínsecas na forma de tributar do país e que esta é um instrumento daquelas, perfazendo o resultado da correlação de forças advinda da estrutura econômica que segregou⁴⁹ trabalhadores assalariados dos meios de produção.

O surgimento do Estado Fiscal, segundo os estudos de Nogueira e Rosso (2007, p. 195), aconteceu conforme descrição:

⁴⁹ Para verificar como ocorreu a gênese da expropriação dos meios sociais de produção dos trabalhadores, ler o capítulo XXIV, d'O Capital de Marx (1996).

O início do Estado Fiscal se deu mediante a modificação social e econômica ocorrida com a chegada do iluminismo e a decadente estrutura dos Estados monárquicos do período feudal, no qual a tributação era esporádica, surpresa e dirigida a apenas determinado grupo de pessoas, com a finalidade de abastecer a fazenda do rei, chegando a assumir feição de confisco.

Corroborou essa ideia Torres (2005) ao descrever que Estado Fiscal é um fenômeno histórico que surgiu com os Estados nacionais, constitucionais e democráticos.

Para favorecer o entendimento, inclusive sobre o surgimento dos Estados Fiscais, viaja-se no tempo primeiramente pelas ideologias políticas do planeta, logo em seguida retornando ao Brasil, o qual não foge à regra ou à tendência do mundo a que pertence, como se verá adiante. Resumidamente, observa-se que o pensamento clássico liberal teve seus primeiros relatos conceituais através do filósofo inglês John Locke, no século XVII (mais precisamente nos anos de 1632-1704), juntamente com um dos principais autores da época Adam Smith (1723-1790) — boa parte de seus pensamentos contam em sua obra *A Riqueza das Nações* —, além de David Ricardo (1772-1823), dentre outros. Pensamentos que avançaram muito após a Revolução Francesa que ocorreu no século XVIII. Essa rápida e pequena abordagem apenas serve para delimitar que até o início do século XX o liberalismo vinha se consolidando, entretanto, com o surgimento da crise de 1929, do período entre guerras e de todas as demais circunstâncias da época, houve um definhamento notório dessa ideologia, como explica Hobsbawm (2006, p. 17):

Durante quarenta anos, a sociedade europeia ocidental capitalista foi de calamidade e calamidade [...] os imensos impérios coloniais, erguidos durante a Era do Império (1875-1914), foram abalados e ruíram em pó [...]. Enquanto a economia balançava, as instituições da democracia liberal praticamente desapareceram entre 1917 e 1942.

Segundo Torres (2005), surgiu então outra concepção de Estado, dessa forma este torna-se mais intervencionista em atenção às teorias keynesianas de John Maynard Keynes (1883-1946). Essa etapa da economia mundial, que vai de meados de 1945 a 1970, repensa o Estado e suas funções, período em que houve expoentes alterações sociais, passando então a denominar-se essa era de: Estado de bem-estar social (*Welfare State*). Ao que interessa a este estudo, tal período teve importância no

surgimento do Estado social fiscal, o qual teve como foco o desenvolvimento da igualdade através de intervenções fiscais estatais.

Ainda segundo Torres (2005), um dos pesquisadores sobre as teorias dos Estados Fiscais no Brasil, historiograficamente o Estado Fiscal Liberal brasileiro nasceu com a Constituição Federal (CF) de 1824, ainda com ideais iluministas, mas caracterizado pelo patrimonialismo, fato que dificultou o surgimento da classe empresarial, mas que, por ter um viés de “liberdade”, passou a restringir a igualdade e a legalidade como consequência natural. Através dos inúmeros conflitos de interesses, guerras, entre outros fatores, o início do século XX deu espaço ao Estado Fiscal Social de ideologia keynesiana, partindo da antiga concepção de liberdade para concepções mais sociais e igualitárias com maior intervenção estatal. Sobre esse íterim, Torres (2005) inferiu que o Estado Social se caracteriza por ser o mesmo Estado de Direito do liberalismo voltado para o social, arguindo que o Estado deixou de proteger apenas a liberdade individual, mas abarcou, em seus afazeres, também a promoção da justiça social. Ou seja, percebe-se a evolução de um Estado Fiscal para o outro (Liberal para Social), sem a exclusão do primeiro, apenas somando outras premissas àquele.

Sem desejar entrar nessa discussão de forma profunda, norteado pelos anseios prévios da pesquisa, é preciso destacar que há uma vasta discussão acerca do Estado Social no Brasil. A maioria dos autores adeptos da teoria crítica, apontam que o Brasil viveu, enquanto alguns países da Europa viviam o *Welfare State*, apenas o período desenvolvimentista iniciados pelas políticas da Era Vargas.

As receitas públicas passaram então a irrigar políticas públicas e sociais com vieses mais igualitários. Contudo, nas proximidades dos anos de 1980, o país passou a sentir a crise das políticas keynesianas — já presentes desde 1970 em outras partes do mundo —, influenciada também pela crise do petróleo. Desde então, conforme o autor, vivenciou-se a implementação do Estado Democrático de Direito que resultou na fundação do Estado Fiscal Democrático, o qual atenua as intervenções estatais sem exterminá-las. Por fim, Torres (2005) enfatizou que o fundamento do Estado Democrático Fiscal é aperfeiçoar e simplificar o Estado Social Fiscal ao possibilitar uma tributação ambiental flexionada a justiças equitativas, considerações que não se confirmaram nos estudos de Gobetti e Orair (2015) e Salvador (2016), quando

verificaram o alargamento das injustiças socioeconômicas oriundas da tributação imposta aos brasileiros nas últimas décadas.

Nabais (2007), outro estudioso dos Estados Fiscais, segregou-os em duas espécies evolutivas: o Estado Fiscal Liberal e o Estado Fiscal Social. O Estado Fiscal Social possui, para ele, a finalidade de obter recursos para o Estado de bem-estar social; já o Estado Fiscal Liberal tem como objetivo a manutenção do Estado mínimo liberal. Entretanto, segundo o autor, um mantém o equilíbrio do outro.

Sobre esse tema, Santos (2014) concluiu que existem três Estados Fiscais, sendo eles: Liberal, Social e Democrático. Já para Leonetti (2007, p. 1), “nos dias de hoje, em que prevalece o modelo de Estado Social, a despeito dos fortes movimentos no sentido do ressurgimento do liberalismo, não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política”.

Depois de explicitadas algumas das concepções desses autores, invoca-se a importância de brevemente verificar esses Estados Fiscais na própria CF/88. O artigo 3º da CF/88 norteia sobre os objetivos fundamentais da república, que perfazem a construção de uma sociedade justa, erradicante da pobreza, redutora das desigualdades sociais e regionais, promotora do bem de todos, entre outros. Já no artigo 5º, há a preconização do princípio da igualdade, amplamente utilizado nas abordagens plurais das desigualdades, logo faz-se notado e presente o Estado Fiscal Social. Contudo, ainda na CF/88, em seu artigo 5º, há o conceito de liberdade econômica ou social como básica ao nosso ordenamento jurídico; no artigo 170, há a apresentação da propriedade privada como um princípio, evidenciando a presença concomitante do Estado Fiscal Liberal. Inerente ao citado, percebe-se, no art. 14, a presença simultânea do Estado Democrático de Direito ao constar que “todo poder emana do povo”. Destarte, nota-se na própria CF/88 a correlação de forças imbricada a este ou aquele Estado Fiscal.

Em tempo, apresenta-se a concepção de Hack (2012), o qual esclareceu sobre os dois Estados Fiscais: o Estado Fiscal Liberal e o Estado Fiscal Social, sendo que, para ele, o Brasil vivencia-os concomitantemente nos presentes dias:

A tributação atual, tanto do fiscalismo clássico quanto neste de destinação específica, encontra-se no Estado fiscal social, que justifica a criação de tributos que financiem especificamente determinadas atividades do Estado, além da justificativa de financiamento do Estado social. (HACK, 2012, p. 140)

Nessa linha, observam-se os argumentos de Meirelles (1993, p. 151) ao dispor sobre o assunto: “Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social”. Murphy e Nagel (2005, p.87), por sua vez, consideram que:

O bem-estar é um valor complexo; dependendo da métrica adotada, o governo tem de fazer uso de dados como o número de horas de lazer, os indicadores de saúde, as condições de vida, a alfabetização e a educação, e não só o consumo e a riqueza. O sistema tributário está implícito em todos esses fatores na qualidade de fonte de receita para a educação e a saúde públicas etc.; mas, na medida em que a diferenciação de alíquotas tributárias é em si mesma um dos meios de se produzir um resultado social mais justo, o consumo e a renda são para isso os fatores mais pertinentes. O objetivo de uma teoria da justiça baseada no bem-estar é o de ajustar os níveis de tributação e de transferências monetárias a fim de que os níveis vigentes de consumo e riqueza sejam maiores do que de outro modo seriam.

Já Musgrave e Musgrave (1980), nesse mesmo contexto, reiteraram que o mercado não tem a capacidade autônoma de exercer todas as atividades da economia, dependendo assim, em grau maior ou menor, da intervenção também maior ou menor do Estado. Os autores avançam ao momento em que afirmam a existência de bens que apenas o Estado, mesmo com suas limitações, consegue oferecer por características peculiares a ele.

Corroborando, Becker (2002, p. 588), nesse sentido, descreveu:

O liberalismo capitalista, ao criticar o planejamento intervencionista do Estado, esquece que o próprio liberalismo capitalista repousa também sobre um planejamento que as forças econômicas privadas estabelecem para manter sua hegemonia graças ao intervencionismo da força bruta (poderio econômico natural) orientada (ela também) pelas “leis” naturais da economia política. O planejamento intervencionista do Estado destrói estes planejamentos egoístas; estes são o instrumento da liberdade de alguns; aquele, o instrumento da liberdade de todos.

De todo o exposto sobre o assunto, o que pode parecer, em um primeiro momento, uma contraposição de Estados Fiscais que nada mais seriam do que o antagonismo da vasta e histórica discussão ideológica sobre liberdade *versus* igualdade, de fato, ainda que nas entranhas possa ser, enfatiza-se que não será (por vislumbrar suas finalidades anteriormente expostas) nem minimamente dissertada

nesta investigação sobre tais contradições, as quais, embora sejam excrescentes, possuem um campo epistêmico próprio e fecundo.

1.2.2.2 Funções dos Tributos

Discorrido sobre os Estados Fiscais, revisando-os brevemente como ocorreram no mundo e apresentado como se comportaram no Brasil, pode-se dar um pequeno passo adiante e discorrer sobre os diferentes objetivos ou finalidades da tributação no Brasil. Ainda que não sejam exauridas, neste estudo, as interpretações sobre esses dispositivos, acredita-se que entendê-las seja essencial para compreensão mínima sobre essa poderosa e fundamental ferramenta (seja no combate ou na manutenção e majoração das desigualdades socioeconômicas) utilizada no mundo inteiro há tanto tempo, que é a tributação.

Quanto às funções dos tributos, recorre-se a um determinado autor que não se distingue de outros autores tidos como clássicos do direito tributário, os quais representam a doutrina predominante sobre o assunto. Assim, Machado (2005, p. 81) afirma:

- a. **Fiscal**, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- b. **Extrafiscal**, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.
- c. **Parafiscal**, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Ao analisar os conceitos acima expostos, nota-se que a função meramente fiscal da tributação, para esse(s) autor(es), não vai muito além da arrecadação de recursos para a manutenção estatal como um todo; já a função extrafiscal limita-se aos olhos do conceito acima transcrito como uma espécie de intervenção governamental, o qual atuaria como suscitador e delimitador de comportamentos da iniciativa privada. No tocante a função parafiscal, esta compreende o financiamento de atividades que, em geral, não compõem as funções próprias do Estado, mas sim

de entidades específicas ligadas àquele, tais como; o Sistema S⁵⁰, os conselhos de classes, os sindicatos, etc.

Segundo Oliveira (2010), ao notadamente crescer a interferência estatal na economia, a extrafiscalidade passou a ser concebida como um meio de alcançar objetivos sociais, pois o Estado poderia, por mecanismos próprios, utilizá-la para intervir na economia como, por exemplo, tributando mais produtos supérfluos como o cigarro e a bebida e desonerando os alimentos, de forma que, através da finalidade extrafiscal, seria possível chegar na sociedade desejada.

Já para Meirelles (2008), ao utilizar tributos cuja finalidade seja extrafiscal, o Estado fomenta ou desestimula atividades da economia, conforme as preferências da sociedade. Nesse mesmo lado, trata-se de uma política fiscal do governo para atingir suas metas sociais.

Torres (2001, p. 167) complementou:

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias.

Numa crítica enraizada na égide dos preceitos sociais aos quais a tributação poderia e deveria estar inserida, D'Araújo (2015) reuniu os conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade albergada por autores como Pausen (2012), Hugo de Brito Machado (2011), Regina Helena Costa (2012) e Luciano Amaro (2010), arguindo que tais autores, ao explanarem sobre as finalidades da tributação no Brasil, incorrem em duas premissas centrais não agregadoras ou não vinculantes do meio tributário como promotor de políticas públicas: ou focam no caráter arrecadatório, sem prestigiar a destinação de tal arrecadação, ou tratam a extrafiscalidade como um mero efeito colateral.

Musgrave e Musgrave (1980) elencaram as funções da tributação na seguinte ordem: alocativa, distributiva e estabilizante. Respectivamente, a primeira função se

⁵⁰ Aliás, esse sistema criado no Governo Getúlio Vargas para dar suporte às empresas orienta bilhões a estas em treinamento de trabalhadores, empresários e etc. desonerando as empresas de tais afazeres. Além disso, o Sistema S recebe vultuosos recursos Estatais, mas sequer é obrigado a licitações.

refere ao fornecimento de bens ou serviços públicos enquanto a segunda é inerente à redistribuição de renda pelos meios tributários. Já a terceira tem por objetivo interferir na economia como meio de estabilizar os preços, controlar a taxa de desemprego e demais fatores adjacentes.

Segundo destacou Hack (2012), no Estado puramente liberal, a tributação tinha finalidade estrita de arrecadação para manutenção das atividades estatais, contudo, com a evolução do Estado Liberal para o Estado de bem-estar social, as finalidades da tributação passaram a ser bem mais complexas e abrangentes. O autor ratificou o já anunciado argumento de que a tributação não pode ser compreendida como mera arrecadação.

Viol (2005) trouxe em seus estudos finalidades mais amplas e abrangentes da tributação em relação aos autores acima citados:

[...] a finalidade originária, que é o financiamento do Estado; a finalidade política, que é o estabelecimento do elo entre governante e governados; a finalidade econômica, que implica atuar nas funções alocativa e estabilizadora do governo; e a finalidade social, que é a função redistributiva do governo. (VIOL, 2005, p. 2).

A autora demonstrou a relação íntima da função redistributiva ou social com aspectos morais, quando relatou: “Não é suficiente ter regime democrático e sistema tributário instituído em lei para que a tributação seja legítima e socialmente aceita” (VIOL, 2005, p. 15).

As breves abordagens conceituais e literárias deste subcapítulo tiveram como principal objetivo, numa tentativa dialética, estabelecer as diferenças não inócuas entre doutrinadores ou juristas do direito tributário, com frequência evocados nas decisões judiciais, no que se refere às funções dos tributos, frente a outros estudiosos que se deslocam e demonstram que tais análises, daqueles autores, são limitadas e restritas ao campo da arrecadação ou tidas como meio acessório. Através dos quadros literários acima expostos, pode-se evidenciar as finalidades da tributação, as quais passam por inserções bem mais profundas do que as abordadas

doutrinariamente, tendo perspectivas de funções originária, política, alocativa, estabilizadora e social ou redistributiva⁵¹.

1.2.3 Bases Econômicas de Incidência *versus* regressividade e progressividade

Após apresentadas algumas nuances macrotributárias, utilizando-se da própria evolução histórica para permitir a compreensão do atual estágio de estudos tributários com vieses socioeconômicos, bem como o entendimento dos Estados Fiscais e conseqüentemente de suas finalidades, é chegada a hora de prosseguir ao estudo inerente ao título descrito neste subcapítulo. Antes, cumpre, desde já, tornar ocular que, a depender da base econômica de incidência tributária escolhida, a qual advém do arbítrio político exposto na arena da correlação de forças da economia política, se analisada na perspectiva de classe, uma ou outra necessariamente arcará com pesos e medidas diferentes.

Para ratificar tal entendimento, recorreu-se a Ribeiro e Gesteiro (2017, p. 237), os quais relacionaram o Estado Fiscal com a proposital escolha das bases de incidência com maior ou menor tributação, como se observa: “A política fiscal discrimina diferentes espécies econômicas de renda e de capital para sofrerem diferentes incidências econômicas de tributação, no intuito de alcançar seus objetivos econômicos e sociais”.

Na busca bibliográfica da definição das bases econômicas de incidência dos tributos, encontraram-se três bases prevaletentes ao analisar os seguintes estudos: Sindifisco Nacional (2010), Salvador (2014), Gassen, D’Araújo e Paulino (2013), RFB (2016), Brasil (2011), Pintos-Payeras (2008), Pochmann (2008), Fundação Friedrich Ebert (2016) e Instituto Alvorada (2009). E as bases encontradas foram: patrimônio, renda e consumo. Avançando às leituras, encontra-se na obra “O Capital do Século XXI”, escrita por Piketty (2014), a base econômica “capital”, a qual, segundo o autor, é uma das três bases clássicas (renda, consumo e capital). Não se trata de nenhuma

⁵¹Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 15 jun. 18.

inflexão trazida em sua obra (“patrimônio” por “capital”), mas sim de uma definição conceitual apresentada em sua pesquisa⁵².

Observa-se que tais bases econômicas são determinadas por políticas tributárias, as quais, em mais apurada análise, revelam a noção de Estado em um determinado período e governo nacional tendentes a esta ou àquela corrente⁵³ de pensamento, influenciadas ou não por instituições internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial e a Organização Mundial do Comércio (OMC)⁵⁴.

Também se observou, ao ler as fontes antes mencionadas, que há certo consenso conceitual dentre as pesquisas, relacionando a regressividade tributária com a base de incidência econômica “consumo”; já a progressividade tributária reside nos tributos cuja base econômica de incidência se dá no patrimônio e na renda.

Conceitualmente a progressividade e/ou a regressividade tributária merecem relevância, visto seus efeitos. Nessa senda, o relatório do Sindifisco Nacional (2010, p. 16) compreende, sumariamente, o conceito de progressividade e regressividade tributária aceito pela totalidade de autores pesquisados:

Um tributo é regressivo na medida em que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte. A regressão ocorre porque prejudica mais os contribuintes de menor poder aquisitivo. O inverso ocorre quando o imposto é progressivo, pois aumenta a participação do contribuinte à medida que cresce sua renda.

⁵² Para Piketty (2014), capital, riqueza e patrimônio são sinônimos perfeitos. Ajuda a compreender o conceito da base econômica “capital” a seguinte menção do autor: “Por ora, o ponto importante é que o imposto sobre o capital seja um imposto progressivo e anual sobre o patrimônio global: trata-se de tributar mais os patrimônios maiores e de levar em consideração o total dos ativos, quer sejam imobiliários, financeiros ou corporativos, sem exceção. Isso distingue muito claramente o imposto sobre o capital defendido neste livro dos impostos sobre patrimônio que existem hoje em vários países, mesmo que valha a pena preservar alguns aspectos importantes dos sistemas atuais”. (PIKETTY, 2014, p. 503).

⁵³ Tal correlação de Estado *versus* Estado Fiscal fica transparente nas obras: O Neoliberalismo: História e Implicações, de David Harvey, e *O Capital do Século XXI*, de Thomas Piketty — principalmente na quarta parte desta última.

⁵⁴ Para entender melhor como funcionam as organizações transnacionais, o gerencialismo, as redes e as *think tanks*, recomenda-se a leitura dos seguintes autores: Moraes (2001), Clarke e Newman (2012), Wood (2014), Montañós e Duriguetto (2011), Ball (2014) e Peroni (2015). Para verificar alguns ajustes tributários “orientados” por organizações transnacionais e implementados no Brasil, verificar os estudos de Gobetti e Orair (2015) e Salvador (2016). No documento emitido pela OCDE (2018a, p.3), é possível acompanhar as principais “recomendações” desta organização imbricadas ao Brasil e o controle que a mesma mantém dos aceites ou não de suas “orientações”.

A divisão das bases econômicas sobre quais os tributos incidem expõem a própria relação de tais bases quanto à imposição de maior ou menor regressividade e progressividade, quando, em dado local e momento, tributa-se mais uma ou outra base econômica — que, grosso modo, segrega quem vai arcar mais ou menos com a Carga Tributária (CT). Além disso, a tributação mais incidente sobre essa ou aquela base econômica de incidência auxilia na descoberta e, sobretudo questiona, a aparente (e inexistente) neutralidade do Estado. Por ora, a simples relação entre bases econômicas e a progressividade ou regressividade satisfazem parcialmente, contudo, esse tema será amplamente detalhado e confrontado por meio dos dados empíricos produzidos por este estudo e pelos demais, que serão descritos.

1.2.3.1 Tributação Salarial sobre a Classe Trabalhadora Assalariada

Conceitualmente, as bases econômicas de incidência são comumente tratadas como sendo sobre o consumo, a renda e o patrimônio. Todavia, devido ao fato do estudo tratar a tributação numa perspectiva de classes sociais, ficaria incompleta a pesquisa se não abordasse a tributação que recai sobre os salários, especialmente porque se percebe que tanto a OCDE, RFB quanto diversos outros estudos em seus relatos segregam a folha de pagamento como base de incidência.

Primeiramente, há de se diferenciar base econômica de incidência de base de cálculo. A presente pesquisa não transgride a observância da maioria dos autores ao ratificarem as três bases econômicas de incidência. Nesse sentido, a base “folha de pagamento ou folha de salário” não passa de uma base de cálculo, mas que, vistas as intenções desse estudo, será melhor detalhada.

Nessa senda, cola-se alguns oportunos dizeres de D’Araújo (2015), os quais tendem a auxiliar na distinção entre base econômica de incidência e base de cálculo de determinado tributo:

Por bases econômicas de incidência devemos entender as manifestações de riqueza do contribuinte sobre as quais incidirá a norma tributária impositiva, enquanto base de cálculo representa a forma de quantificar a manifestação de riqueza para que se aplique a alíquota e seja determinado o tributo devido. (D’ARAÚJO, 2015, p.57).

Para D'Araújo (2015), a manifestação de riqueza tributada do trabalhador é de fato a sua própria renda, sendo esta sua base econômica de incidência e não a folha salarial desse trabalhador. Já, ao analisar os empresários na ótica da tributação sobre a folha de salário, o autor demonstrou que estes também são tributados em seus *pró-labores*, dando a entender que arcariam de forma semelhante aos trabalhadores assalariados. Contudo, citando Musgrave e Musgrave (1980), D'Araújo (2015) relatou que, na prática, devido ao “mercado” e suas nuances implícitas, a incidência dessa tributação (tacitamente) ocorre sobre os trabalhadores e não sobre os proprietários dos meios sociais de produção e subsistência, uma vez que estes últimos agem na redução dos salários dos primeiros de forma a reaver essa “perda” de rendimentos próprios⁵⁵. O autor continuou descrevendo que nem sempre é possível essa terceirização de ônus para a classe trabalhadora assalariada; dessa forma, os empresários, sem tocar em suas margens de lucro, repassam tal custo para o consumidor final, novamente citando Musgrave e Musgrave (1980). E prossegue afirmando que, dessa maneira, a tributação sobre a folha de pagamentos recebe *status* de uma tributação indireta.

Derradeiramente, D'Araújo (2015) depôs ratificando a existência de três bases econômicas de incidência, sendo elas: o consumo, a renda e o patrimônio. Desse modo, a folha de pagamentos só poderia ser usada como base de cálculo, nunca como uma quarta base econômica de incidência.

Propositalmente, destaca-se que a carga tributária total no Brasil no ano de 2015, por exemplo, fora de 32,66 pontos percentuais do PIB. Ou seja, 32,66% do PIB são representados por 100% da arrecadação tributária do Brasil no ano de 2015. Cita-se esse dado para que se proceda a comparação de quantos pontos percentuais dessa carga tributária advieram da tributação sobre a folha de pagamento (BRASIL, 2016). Segundo o relatório trazido à luz pela RFB (2016), 8,44% dos 32,66% que representam a tributação total que compõe o PIB, ou seja, 25,84% dessa carga total fora oriunda da taxaçoão sobre a folha de pagamento. Claro, em um primeiro momento, poder-se-ia induzir o leitor a acreditar que toda essa tributação recai sobre o trabalhador, porém, precisa-se de determinado cuidado, afinal, conforme os aspectos formais da legislação brasileira, os proprietários das empresas contribuem de forma

⁵⁵ Essa concepção será mais bem explorada nos próximos capítulos, de forma empírica.

compulsória para previdência através de seus *pró-labores* (do latim: pelo trabalho) e das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de pagamento. Logo, tais percentuais deveriam ser excluídos se o desejo fosse, de fato, determinar o real percentual imputado à classe trabalhadora.

Entretanto, a exemplo do citado acima, demonstrou-se através de D'Araújo (2015) apud Musgrave e Musgrave (1980) que os empresários não arcam com seus encargos sociais, mas, sim, os terceirizam, seja diminuindo os salários dos trabalhadores ou repassando o custo ao consumidor final. Portanto, não se evidencia motivação para excluir as contribuições sociais “recolhidas” pelos empresários, ao menos para evidenciar a significância dessa base de cálculo (folha de pagamento) na real e atual incidência tributária. A temática da transferência tributária, e como ela ocorre, será esmiuçada por meio da análise dos dados empíricos, bem como será verificado se, realmente, somente os tributos patronais incidentes sobre a folha de pagamento são passíveis de translações por parte do empresariado, principalmente, tendo em vista o nível de concentração de renda e de capital dos grandes empresários e o acúmulo das receitas das grandes empresas brasileiras, dados que descontroem qualquer retórica adepta do “mercado competitivo” ou do “livre mercado”.

1.2.3 Espécies Tributárias Abordadas

Visto os frequentes erros conceituais que são observados na prática cotidiana, tornar compreensível que tributo é um gênero, que impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais são suas espécies é elementar para o aprofundamento do estudo do STB. Nesse sentido, quando constar a palavra “tributo”, esta compreenderá todas as suas espécies, ao contrário de quando, por exemplo, abordar-se a palavra “imposto”, o qual é apenas uma espécie tributária. Essa teoria recebeu o nome de quinquipartite.

Apesar de, à primeira vista, parecer singela ou sem tanto sentido essa distinção entre o gênero tributo e suas espécies, é necessário firmar o entendimento de que cada espécie tributária tem uma finalidade e regramento muito específicos e que seu desconhecimento traz sérias distorções cognitivas, legais e conceituais. Para proporcionar um melhor detalhamento, apresenta-se a tabela 1:

Tabela 1 - Espécies Tributárias x Tributos Possíveis de Utilização na Pesquisa

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	TRIBUTOS UTILIZADOS NA PESQUISA
Impostos	ITR, IPTU, IPVA, ITCD, ITBI, IR, IPI, ICMS, ISSQN
Taxas	-
Contribuições de Melhoria	-
Contribuições Especiais	CSLL, PIS, COFINS e CP
Empréstimos Compulsórios	-

Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

Para o que se propõe a pesquisa, utilizar-se-á apenas duas espécies tributárias, as quais serão: impostos e contribuições especiais.

Justifica-se tal escolha, uma vez que, conforme os dados apresentados pela RFB em setembro de 2016, houve a participação total tributária na ordem de 32,66% sobre o PIB de 2015, o que representa 100% da tributação daquele ano. Desses 32,66% do PIB, 17% representam a espécie tributária dos impostos, ou seja: 52,05% de toda a tributação no ano de 2015 foram arrecadados através da espécie denominada impostos. Já 14,41% (dos 32,66% do PIB) são inerentes à espécie tributária das contribuições especiais, representando 44,12% da arrecadação total. Logo, suas incidências estão presentes no dia a dia de toda a população, representando efetivamente 96,17% da arrecadação tributária brasileira (RFB, 2016).

1.2.4.1 Impostos

O conceito de imposto está previsto no art. 16 do CTN/66⁵⁶: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. A própria definição legal evidencia que nenhum imposto é vinculado ao seu fato gerador, ou seja, os recursos oriundos de sua arrecadação podem ser gastos ou investidos em fatos alheios, observados os limites discricionais dos governos. Para esclarecer ainda mais, citar-se-á o seguinte exemplo um tanto corriqueiro: o fato gerador do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) é a posse de terreno ou de edificações cuja finalidade seja urbana, em áreas também urbanas e delimitadas pelas leis municipais. Ao recolher esse tributo, o contribuinte não deve esperar (legalmente) que o executivo municipal invista esse

⁵⁶ CTN: Código Tributário Nacional de 1966.

dinheiro, por exemplo, embelezando a cidade ou arrumando canteiros e praças públicas, ainda que possa fazer se assim desejar. Nesse sentido, corrobora Amaro (2010, p. 52): “para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado”.

Quanto à competência para instituí-los, consta no art. 145 da CF/88 como sendo permitida a instituição de tributos pela União, estados, municípios e Distrito Federal, observadas, é claro, as divisões de competência elencadas pelos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal do Brasil.

Já referente à forma da incidência, a qual é de suma relevância para este estudo, observa-se que os impostos, bem como todas as demais espécies tributárias podem ter incidência direta ou indireta. No Brasil, ratifica-se, ao se verificar o ordenamento jurídico tributário, que a previsão da incidência indireta é legal constando expressa no art. 166 do CTN.

Os conceitos de tributos diretos e indiretos, vistas as suas implicações para o entendimento deste estudo, seguirão parcialmente o seguinte entendimento: Salvador (2014, p.10) prelecionou em um de seus estudos, delineando as distinções da tributação direta *versus* a tributação indireta, correlacionando-as com as bases econômicas de incidência. Segundo ele, “os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, uma vez que, em tese, não são passíveis de transferência para terceiros e são considerados impostos mais adequados para a progressividade”. Ainda conforme o autor (*ibidem*, p.10), “os indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, isto é, os preços dos produtos adquiridos pelos consumidores, que acabam pagando de fato, mediado pelo contribuinte legal: empresário ou comerciante”. Ratificam o entendimento acima exposto Gassen, D’Araújo e Paulino (2013) ao conceituarem a tributação direta e indireta de maneira similar às conclusões de Salvador (2014).

Segundo Atkinson (1977), quando o objetivo é um sistema tributário justo, os impostos diretos são os mais utilizados; já quando a prioridade for a arrecadação, os tributos indiretos são os preferidos.

Esse entendimento é parcialmente aceito pela presente pesquisa, pois, como será demonstrado empiricamente nos próximos capítulos, mesmo os tributos diretos são passíveis de transferência aos consumidores e aos trabalhadores assalariados. Esse assunto será particularmente detalhado mais adiante (Cap. 3), porém, para

iniciar a justificativa desde agora, submete-se o seguinte exemplo: o IPTU é um (imposto) tributo sobre a base econômica “patrimônio”, formalmente direto, porém os proprietários dos imóveis, não raras vezes, ao locarem, terceirizam o pagamento do IPTU ao inquilino de forma explícita ou implícita, ou seja: de forma explícita, constando expressamente no contrato de aluguel; de forma implícita, quando ônus tributário estará embutido no preço final da locação. De outra forma, mas como resultado semelhante, os tributos diretos incidentes sobre empresas ou empresários podem ser trasladados aos consumidores e/ou aos trabalhadores assalariados. Por ora, satisfaz-se com essa pequena inserção, entretanto reitera-se sua minúcia que se dará a seguir.

De acordo com o que se entende por necessário à pesquisa, estudar-se-á os principais impostos⁵⁷ de forma que se possa evidenciar, através das fontes legais⁵⁸, a estrutura tributária brasileira e suas possíveis discrepâncias entre as classes sociais anteriormente delimitadas.

1.2.4.2 Contribuições Especiais

Antes de discorrer sobre essa espécie tributária, enaltece-se a sua significância na vida da população e justifica-se sua escolha somada à espécie “impostos”, posto que as contribuições especiais compreendem as contribuições sociais, além das contribuições de interesse das categorias profissionais e as de intervenção de domínio econômico (MACHADO, 2005).

⁵⁷ Imposto Sobre a Renda (IR), Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” ou Doação (ITCD), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

⁵⁸ Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014; Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014; Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010; Lei Nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996; - Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996; Protocolo 11/91, de 21 de maio de 1991; Decreto Nº 32.144, de 30 de dezembro de 1985; Decreto nº 33.156, de 31 de março de 1989; Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966; Lei 8212/91; IN 971/09; Decreto 3048/99; Lei 8036/1990; Lei 9249/95; Decreto Lei 5452/43 e CF/88 e demais legislações.

Abordar-se-á, em tempo, uma das principais diferenças entre a espécie “impostos” e a espécie “contribuições especiais”. Tal diferença reside no fato de que, enquanto a primeira tem sua arrecadação desvinculada — ou seja, o executivo gasta ou investe, observados os limites legais, nas áreas que bem decidir, usando de certa discricionariedade —, a última só pode ter sua arrecadação gasta com plena vinculação⁵⁹. Auxilia nessa interpretação o que se segue:

As contribuições devem ser vistas como espécie tributária distinta dos impostos e taxas. Não se confundem com os impostos por terem i) fundamento constitucional distinto, a ser submetido a contraste constitucional (necessidade e adequação da atuação) e ii) destinação vinculada. (BARRETO, 2006, p. 71).

Não satisfeito, acrescentou Barreto (2006, p. 71) que “a necessidade geral de arrecadação não autoriza a instituição de contribuição”. Assim, evidencia-se que as contribuições especiais só podem tomar forma de tributo e ser de fato instituídas se tiverem um fim específico de destinação marcado pelo então financiamento do Estado como, por exemplo, nas contribuições à seguridade social, aos conselhos profissionais, dentre outros, cuja vinculação seja expressa.

Através da interpretação literária do artigo 149 da CF/88⁶⁰, são divulgados os três tipos de contribuições especiais: contribuições sociais, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e, por último, as contribuições de intervenção no domínio econômico, com uma ressalva efetuada pela Emenda Constitucional (EC) 39/02, a qual abarcou as reivindicações municipais para a constituição, agora legalizada, acerca das contribuições para o custeio da iluminação pública. Assim sendo, ao propósito deste estudo, atentar-se-á, prioritariamente, às contribuições sociais advindas do inciso I e II, do art. 195, da CF/88 (PIS⁶¹, COFINS⁶²,

⁵⁹ Devido a imposição deste mandamento constitucional, nas últimas décadas os governantes brasileiros optaram por desvincularem as receitas oriundas das contribuições sociais, usando tais recursos, principalmente, na obtenção do superávit primário e pagamento dos juros e amortização da dívida pública e deixando de lado o financiamento dos serviços estatais voltados prioritariamente aos que dependem da renda do trabalho deste ou daquele para poderem sobreviver. Para melhor compreensão deste tema recomenda-se a leitura de Salvador (2017), Brettas (2017) e Behring (2017).

⁶⁰ Constituição Federal do Brasil de 1988.

⁶¹ Regulada pela Lei nº 9.715/1998, Lei nº. 10.637 de 30/12/2002 e demais alterações ou normas.

⁶² Instituída pela LC nº 70/1991 e regulamentada também pela Lei nº. 9.718/1998 e Lei nº.10.833, de 29/12/2003 e demais alterações ou normas.

CSLL⁶³ e Contribuições Previdenciárias⁶⁴), as quais são excrescentes entre as duas classes sociais.

Buscar-se-á através (também) das contribuições sociais imputadas aos trabalhadores assalariados e aos empresários, sempre tendo em vista seus ditames legais, evidenciar possíveis dissemelhanças intrínsecas a essa espécie tributária, na perspectiva de classes sociais. Fato que não impedirá análises exploratórias de outras contribuições, se entendidas necessárias conforme o que se propõe o estudo em tela.

Percebeu-se, logo no início deste capítulo, através das primeiras linhas, o anúncio de um conteúdo que estava por vir revestido de particular complexidade, como é entendido pelo senso comum e também pelos teóricos do STB, que o conceituam como complexo. A figura de linguagem por ora utilizada, a anáfora (complexidade), serve oportunamente para evidenciar e trazer à luz que tal palavra merece tratamento singularizado, afinal, trata-se de uma característica do sistema tributário que está constantemente em pauta. Entretanto, ao se falar em complexidade tributária, pelo menos um questionamento surge quase que inevitavelmente: será que os teóricos desse tema o compreendem de maneira homogênea ou haveria entendimentos dissemelhantes se observados na ótica das classes sociais? Estudar a complexidade é necessário. Ainda assim, poderia ser um tanto insignificante se desconsiderado ou refutado o conceito de cidadania tributária, o qual passará a ser verificado, momento em que surge uma nova suspeita na perspectiva conceitual acerca do assunto: Haveria simetria nos achados científicos sobre a cidadania tributária, tornando esta consolidada na comunidade acadêmica, ou haveria divergências conceituais entre os pesquisadores?

1.3 COMPLEXIDADE E CIDADANIA TRIBUTÁRIA

Para tentar responder às questões supramencionadas, recorrer-se-á a alguns dos mais respaldados estudos sobre os temas, tomando estes como fontes bibliográficas, mas tentando segregar suas vertentes ideológicas. Assim, passa-se a apresentar:

⁶³ Instituída pela Lei nº 7.689/1988 e regulada pelas demais alterações e normas.

⁶⁴ Contribuições previdenciárias patronais e dos trabalhadores, constantes na Lei nº. 8.212/91 e pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 e demais legislações complementares.

1.3.1 Complexidade Tributária

Ricardo Varsano, coordenador de estudos tributários da diretoria de estudos macroeconômicos do IPEA até o ano de 2003, concebeu a complexidade de forma semelhante à maioria dos estudos inerentes ao direito (positivo) e à contabilidade tributária:

Não obstante, a busca de simplicidade na tributação é essencial, posto que a complexidade está associada a custos para administrar os tributos e para cumprir as obrigações tributárias. Segundo informam entidades representativas de empresários, estimações realizadas revelam que, na atualidade brasileira, o custo incorrido pelo contribuinte para cumprir suas obrigações é alto. (VARSANO, 2002, p. 4).

Balthazar (2005) não deixou de descrever sobre a difícil compreensão do STB pela maioria da população, fazendo referência à complexidade daquele, a qual acaba promovendo guerras fiscais entre unidades da federação. Enquanto isso, Padoveze (2010) orientou as empresas diante da complexidade do sistema em questão, tendo como essencial a constituição de grupos de estudos e pesquisa para obter a eficiência fiscal e, conseqüentemente, a diminuição dos custos para atender as normas tributárias. Na mesma linha de pensamento, Carlin (2010) entendeu que a complexidade do STB é elemento central para o não crescimento das empresas no país. E, nessa senda, destacou Costa (2007, p. 22):

[...] a necessidade de aumentar a eficiência da arrecadação dos tributos veio a impor a adoção de mecanismos voltados à simplificação do sistema, envolvendo medidas de ordem legislativa e administrativa. Tornar mais simples os sistemas tributários constitui mesmo um dos grandes objetivos da fiscalidade de nossos dias, já que, por razões várias, os ordenamentos fiscais se têm convertido em realidades cada vez mais complexas.

A pesquisa *Paying Taxes 2011*, elaborada por uma das quatro maiores (*big four*) empresas de auditoria contábil do planeta, em conjunto com o Banco Mundial,

comprovou que as empresas brasileiras⁶⁵ levam na ordem de 2.600 horas por ano para cumprirem com as obrigações tributárias acessórias, frutos da complexidade do sistema, segundo o estudo. De fato, de uma amostra com mais de 150 países, o Brasil representou o país com o número de horas mais elevado para atender às obrigações junto aos fiscos⁶⁶.

Outra pesquisa bastante veiculada nos meios empresariais, elaborada pela Deloitte, também uma das quatro maiores (*big four*) empresas de auditoria contábil do mundo, apresentou, em especial à comunidade empresarial, o custo médio do dispêndio de força de trabalho empregado por aquelas para o pagamento de tributos, que representa uma parte relevante do chamado “Custo Brasil”, conforme a pesquisa. A pesquisa quantificou os custos médios a cada porte de empresa para atender as exigências tributárias (DELOITTE, 2015).

O estudo realizado pela FIPE⁶⁷, denominado “Simplificando o Brasil”, apontou, citando uma publicação do Banco Mundial (Doing Business), alguns efeitos da complexidade tributária para o país:

1. da complexidade do sistema tributário, que contém elevado número de tributos, cada um deles com regras de aplicação opacas e instáveis;
2. da complexidade da legislação trabalhista, que torna muito elevado o custo do trabalho formal;
3. do excesso de burocracia para operar e investir, além das burocracias dos sistemas tributário e trabalhistas. (ZOCKUN, 2007, p. 1).

Enquanto isso, a FIESP⁶⁸ juntamente com o IBGE⁶⁹ emitiram determinado relatório denominado “O Peso da Burocracia Tributária na Indústria de Transformação 2012”, o qual concluiu:

O custo do sistema tributário está relacionado com o excesso e a complexidade de normas, que exigem diversos procedimentos das empresas e, por sua vez, geram gastos adicionais com funcionários, obrigações acessórias, inscrições, livros, arquivos, armazenamentos, softwares, dentre outros. Além disso, diante da complexidade do sistema, aumentam os

⁶⁵ Segundo o Sebrae, o porte das empresas assim é classificado: Microempresas, com até 19 empregados; Pequenas empresas, de 20 a 99 empregados; Médias empresas, de 100 a 499 empregados; Grande empresas, mais de 500 empregados. No entanto, a LC 123/06 estratifica as empresas Microempresas, as quais faturam no máximo até 360.000,00, enquanto as Pequenas, até 4,8 milhões de reais.

⁶⁶ The World Bank, Pricewaterhousecoopers. Paying Taxes 2011 – The Global Picture. Disponível em: <www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>. Acesso em: 20 maio 2017.

⁶⁷ FIPE - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas.

⁶⁸ FIESP - Federação das Indústrias do Estado de São Paulo.

⁶⁹ IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

conflitos tributários entre o fisco e o contribuinte, gerando custos judiciais, especialmente com advogados (FIESP; IBGE, 2013, p. 4).

A OCDE (2018a) não vem se mantendo inerte (inclusive nesse assunto) sobre a reforma tributária que, segundo ela, o Brasil deveria realizar. O anseio da Organização contempla praticamente todas as inserções acima citadas, acerca da complexidade tributária. Suas recomendações, no tocante ao STB, permeiam a simplificação e a racionalização deste.

Etimologicamente, o termo “complexidade” compreende noções filosóficas e epistemológicas. Entretanto, a palavra surge do latim “complexus”, significando: o que é tecido junto. Silva (2013, p. 242) traduziu tal significado mencionando que seria “a junção, o conjunto, o universo, a noção de que tudo está ligado, influi e é influenciado por tudo”.

Morin (2005) trabalhou o conceito de complexidade segregando-o em dois momentos. O primeiro é muito próximo do conceito acima citado de Silva (2013), mas é no segundo momento que tal conceito se estende, quando o autor disserta sobre o que é para ele a complexidade:

[...] a complexidade é efetivamente o tecido de acontecimentos, ações, interações, retroações, determinações, acasos, que constituem nosso mundo fenomênico. Mas então a complexidade se apresenta com os traços inquietantes do emaranhado, do inextricável, da desordem, da ambiguidade, da incerteza [...]. (MORIN, 2005, p. 13).

E é através do conhecimento, segundo o autor, que se supera essa apresentação da complexidade, a qual, para este, é extremamente necessária.

Morin (2005, p. 15-16) acabou por indicar o caminho⁷⁰ a ser percorrido, até a compreensão abrangente e a devida utilização da complexidade enquanto conceito e necessidade: “Precisamos compreender que continuamos na era bárbara das ideias. Estamos ainda na pré-história do espírito humano. Só o pensamento complexo nos permitirá civilizar nosso conhecimento”. O autor trouxe, em um de seus tantos alertas

⁷⁰ A patologia moderna da mente está na hipersimplificação que não deixa ver a complexidade do real. A patologia da ideia está no idealismo, no qual a ideia oculta a realidade que ela tem por missão traduzir e assumir como a única real. A doença da teoria está no doutrinário e no dogmatismo, que fecham a teoria nela mesma e a enrijecem. A patologia da razão é a racionalização que encerra o real num sistema de ideias coerente, mas parcial e unilateral, e que não sabe que uma parte do real é irracionalizável, nem que a racionalidade tem por missão dialogar com o irracionalizável (MORIN, 2005).

sobre a complexidade, algo que chama a atenção principalmente quando se tem ciência (por meio das inserções teóricas anteriores) que não há descolamento algum das regras tributárias frente às vontades políticas corolárias dos conflitos oriundos da economia política:

Dizem-nos que a política “deve” ser simplificadora e maniqueísta. Sim, claro, em sua concepção manipuladora que utiliza as pulsões cegas. Mas a estratégia política requer o conhecimento complexo, porque ela se constrói na ação com e contra o incerto, o acaso, o jogo múltiplo das interações e retroações. (MORIN, 2005, p. 13).

Ora, percebeu-se, por meio dos estudos apresentados até então, que existem apontamentos por esses mencionados, claros e objetivos para a necessidade de simplificação e racionalização do STB, em contraste com a complexidade desse sistema. Ocorre que tais explanações não são uníssonas, uma vez que surgem contradições não inócuas ao se confrontar as teorias de Morin (2005), o qual trata qualquer forma de simplificação ou racionalização como sendo patológicas e empobrecedoras do real conhecimento. E, ainda, admitindo que todas as legislações tributárias são emanadas do poder político resultante da correlação de força oriunda da estrutura econômica, no Brasil, na observância da perspectiva de Morin (2005), a simplificação ou racionalização do STB poderia ser uma concepção manipuladora, como o autor descreve fazendo menção à política simplificadora e por consequência mistificada. Então, instiga-se, através do conflito preteritamente apresentado, a ir além e a verificar as concepções acerca do tema.

A intenção é encontrar pesquisas até então não expostas por este estudo, descoladas da ótica de que a complexidade tributária nada mais é do que um componente jurídico, oriundo do meio político, e que afeta a ordem econômica onerando em sentido *lato* as empresas.

Nessa direção, Gassen et al. (2016) descreveu o conceito (positivamente) enraizado sobre o STB presente nas teorias comumente encontradas ao pesquisar juristas e tributaristas brasileiros, sendo que, segundo o autor (2013, p. 23), estes conceituam o referido sistema, genericamente, da seguinte forma: “conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante”. Contrariando tal entendimento acerca do STB, em sua obra, Gassen (2016, p. 17) denunciou:

É um processo ideológico amplo e complexo, no qual o princípio da transparência tributária é sistematicamente desrespeitado. É perceptível que a falta de transparência do sistema tributário brasileiro colabora, em certa medida, com o processo de desconexão entre o Direito Tributário e a realidade social e econômica e impede ou limita a discussão sobre a eficiência e a equidade da tributação no Brasil.

Toyoda (2013) trouxe, em suas conclusões, a junção dos conceitos de complexidade, observados na leitura de Morin (2005), e insere-os na acepção da complexidade tributária:

A passagem de uma complexidade desestruturada para outra estruturada é requisito para que o sistema tributário não fique fechado em si mesmo, o que só aumenta as tensões frente à sociedade, pois amplia a dificuldade de identificar e compreender as questões dinâmicas da vida social, dentre as quais se destacam as expectativas dos contribuintes quanto ao que consideram um tratamento justo por parte do Fisco. (TOYODA, 2013, p. 100-101).

Assim, cita-se Nabais (2007), o qual apontou ao seu leitor que a justiça fiscal será alcançada quando houver a possibilidade de interação entre os cidadãos sobre o próprio conceito de justiça.

Por fim, sem desdenhar dos malefícios da complexidade imanente ao STB, mas, ciente de que entender o complexo é essencial inclusive para posteriores reformulações, pode-se relacionar o sistema tributário amplamente tido como complexo com os índices de analfabetismo no mundo do trabalho, já mencionados na introdução desta pesquisa — em média no Brasil, apenas 8% da população trabalhadora é capaz de se expressar e compreender razoavelmente⁷¹. Afinal, sendo a complexidade como demonstrada, reveladora e necessária, parece um grande desafio torná-la compreensível aos trabalhadores brasileiros, o que pode significar que tal incompreensão contribuirá — como contribui — à inexistência de paridade entre as classes, para debater as possíveis desigualdades que constam e surgem das normas tributárias, uma vez que a classe trabalhadora assalariada, além de ter um nível altíssimo de analfabetismo (mas) funcional, é predominantemente desprovida de

⁷¹ Disponível em: <http://download.uol.com.br/educacao/2016_INAF_%20Mundo_do_Trabalho.pdf>. Acesso em: 15 jun. 18.

recursos financeiros que permitiriam auxílio de profissionais tributaristas para indicar os caminhos menos onerosos para ela.

Por certo, inicialmente não devem ser vistas como maléficas à classe trabalhadora as proposições hegemônicas da classe empresarial no tocante a simplificação do STB. O principal desejo intrínseco ao empresariado é a simplificação das obrigações acessórias e da atual relação das empresas com o fisco, racionalizando assim os custos com a mão-de-obra dos trabalhadores (administrativos) debruçados a atender a legislação tributária, que no Brasil, de fato, representam um custo efetivo alto que acaba transferido aos próprios trabalhadores pelo mecanismo de transferência que será detalhado no próximo capítulo. Entretanto, os projetos de reforma tributária previamente expostos, os quais, visam tal simplificação do STB, não conformam nada que torne o próprio sistema mais compreensível à classe trabalhadora e menos ainda propõe rever a estrutura tributária que é orientada a onerar bem mais os trabalhadores assalariados.

As últimas exposições conceituais em confronto com as primeiras deste mesmo item revelam preocupações distintas. Enquanto as primeiras veem na complexidade tributária aspectos puramente econômicos e, com certa frequência, desejam simplificá-la, as últimas norteiam para vieses sociais, políticos e econômicos, cuja perspectiva é a compreensão do pano de fundo que envolveu e envolve o STB. Demonstra-se, ainda subliminarmente, que se ergue dessas contradições a parcial esperança do alcance da cidadania tributária, como um meio de superar a complexidade e de obter a efetiva participação de toda a sociedade nos temas tributários. Contudo, ressuscita-se a pergunta ainda não respondida: os autores que versam acerca do tema (cidadania tributária) compreendem e conceituam a cidadania tributária de forma “harmoniosa” ou haveria discrepâncias entre os achados científicos, os quais colocariam em questionamento os resultados oriundos da cidadania tributária?

1.3.2 Cidadania Tributária em uma sociedade de classes?

Preliminarmente, utilizar-se-á um estudo realizado na Universidade Federal do Ceará, o qual, após analisar diversos autores — como Aristóteles (1985), Pinsky (2014), Ataliba (1985), Bulos (2003), Marshall (2002), Carvalho (2005), Buffon (2014),

Tavolaro (2010), Vieira (2010), Torres (2010), dentre outros tantos —, reproduziu os conceitos da cidadania, perfazendo a evolução histórica dela, quando em suas conclusões afirmou:

O conceito de cidadania, no entanto, por se tratar de elemento histórico, vem sofrendo inúmeras modificações, sendo remodelado e adquirindo novos sentidos ao longo dos séculos. Não podemos comparar o conceito de cidadão que vigora atualmente com aquele desenvolvido na Antiguidade, notadamente porque a cidadania desenvolvida nas cidades-estado tinha seu conceito baseado na exclusão: eram poucos os que possuíam o status de cidadão, diferentemente do conceito atual, em que se entende como dotados de cidadania uma maioria. A evolução do conceito de cidadania nos remete a uma de suas mais recentes concepções, qual seja, a ideia de cidadania solidária. O sentimento de pertença a uma coletividade desperta nos membros daquele agrupamento a noção de solidariedade. (MAIA, 2015, p. 137).

Observou-se que o conceito de cidadania tributária considerado pela autora não se afasta nem um pouco do conceito de cidadania acima transcrito. Desse modo, não será apresentado de forma particularizada. Pende para o entendimento de que a educação é essencial para a cidadania Maia (2015, p. 42), quando, em sua pesquisa, relata que, para haver evolução do exercício da cidadania, os pontos chaves devem ser: “os projetos de educação, de incentivo à participação democrática e ao controle social”.

A procura de outros estudos sobre o tema retorna à pesquisa do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES, 2011), o qual assim expôs sobre a cidadania tributária no Brasil:

Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Transparência, tanto no que diz respeito às fontes quanto aos usos dos recursos públicos, é palavra-chave e primeiro requisito para o exercício da cidadania tributária. (CDES, 2011, p. 32).

Seguindo no mesmo estudo CDES (2011), há a afirmação de que, no Brasil, a cidadania tributária não é exercida cotidianamente devido ao fato de que os contribuintes não possuem relações diretas e claras com o recolhimento tributário e sua posterior utilização, bem como é praticamente inexistente a transparência nesse meio.

Para Cavalcante e Camurça (2012, p. 36) “apenas o cidadão à luz do conhecimento poderia se tornar ativo e trilhar então o caminho da cidadania tributária, a qual enaltece o papel da lei da transparência fiscal”.

Ao analisar a constituição da transparência fiscal brasileira, Neves (1994, p. 49) apresentou a cidadania tributária como simbólica, fundamentando-se na sua própria constituição, para sobre ela tecer criticamente onde sua ineficácia não produz resultados sociais esperados, atuando apenas simbolicamente.

Entende-se como oportuno evidenciar que a Constituição Cidadã de 1988 assegura na qualidade de direito, por meio de um dos cinco princípios da administração pública, o princípio da publicidade, o acesso às informações públicas, por meio do artigo 5º. Porém, foi só no ano de 2011 que o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 12.527/2011⁷², denominada de Lei de Acesso à Informação (LAI).

Maia (2015, p. 94) estudou⁷³ a efetividade de tal lei frente ao alcance ou não de seus objetivos. A pesquisadora traz inúmeras considerações críticas e outras não tanto sobre a LAI, das quais se destacam, em ordem não hierárquica: “a pura e simples inserção de dados sobre o montante tributado na nota fiscal não surte o efeito desejado. Isso porque já não há a cultura de se pedir nota fiscal, muito menos de se atentar às informações contidas nela”. Nas palavras de Maia (2015):

[...] a questão da falta de transparência dos tributos indiretos é mais complicada do que pode parecer à primeira vista, e a simples inserção do montante pago em tributos nas operações de compra e venda e prestação de serviços não tem sido capaz de provocar mudanças na consciência fiscal dos cidadãos, conforme parece corroborar a pesquisa realizada. (MAIA, 2015, p. 120).

Em outro momento, a pesquisadora relatou que a inércia do governo em campanhas de conscientização e na efetivação da aplicabilidade da Lei não traz o conhecimento necessário a toda a sociedade.

Do outro lado desse mesmo tema, encontrou-se Machado (1998), cujos apontamentos, se relacionados com os anteriores, demonstram um antagonismo teórico pouco inócuo, mas que foi visto anteriormente quando o assunto foi a complexidade tributária. Isso porque a autora atribuiu ao empresariado, enquanto

⁷² Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>.

⁷³ Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/16367>>.

classe dominante, a classe que de fato delimita as regras entre Estado-sociedade, visando manter seu poder dominante. Essa classe, segundo Machado (1998), impõe ainda que indiretamente à classe dominada (trabalhadores assalariados) a manutenção dos diversos tipos e níveis de desigualdades, utilizando-se de alguns mecanismos que, por vezes, abarcam alguns anseios dos trabalhadores, sem jamais colocar em exposição seu poder. Prosseguiu desnudando o invólucro da concepção tradicional de cidadania: “Portanto, ainda que os direitos de cidadania se desenvolvam na sociedade empresarial, eles têm seus limites estabelecidos pela manutenção do poder nas mãos do empresariado [...]” (MACHADO, 1998, s/n).

Não satisfeita, a autora continuou chamando a atenção ao desvelar em seus escritos que a cidadania se mantém justamente por não atacar a principal contradição do sistema capitalista: capital *versus* trabalho. Ou seja, não há rompimento da estrutura econômica-social, sendo que a cidadania, desde a Revolução Francesa (burguesa), momento em que se fez presente nas discussões em relação com seu surgimento na Grécia Antiga, é um fundamento das sociedades capitalistas contemporâneas (MACHADO, 1998).

Destacada a contradição explicitada pelos parágrafos anteriores, prossegue-se a investigar concepções teóricas não hegemônicas ou cotidianas utilizadas na definição de cidadania tributária. Dessa forma, então, verificou-se em Pereira (1996), a ratificação do tratamento da cidadania como o paradigma que alicerça a classe dominante, institucionalizando as desigualdades através de políticas sociais, para no máximo oportunizar sem jamais extinguir as dissemelhanças sociais.

Nota-se que o próprio conceito de cidadania, se observadas as duas correntes teóricas acerca do tema, é motivo de entendimentos conflitantes. Corroborou, nesse sentido, Tonet (2016) quando observou que:

A cidadania moderna tem a sua base no ato que funda o capitalismo, que é o ato de compra-e-venda de força de trabalho. Ao realizar este contrato, capitalista e trabalhador se enfrentam como dois indivíduos livres, iguais e proprietários. E esta é a base do desenvolvimento – certamente processual e conflitivo – de todos os subsequentes direitos civis, políticos e sociais. (TONET, 2016, p. 35).

O pesquisador criticou o entendimento precarizado de cidadania e o entrelaçamento aos aspectos temporal e espacial inerentes à educação: Temporal, ao afirmar os problemas seculares da educação brasileira; espacial, ao delimitar o país. Não

obstante, ressaltou a inobservância da educação universalizada, quando sinaliza que sua escassez age diretamente nas distorções do conceito de cidadania.

As classes subalternas, quando eram chamadas a participar, não passavam de massa de manobra. Ora, sabe-se que a universalização da educação é um dos aspectos desta revolução, como mostram muito bem os países mais desenvolvidos. É isto que explica, em última análise, a precariedade e as distorções da cidadania no Brasil e, dentro dela, os problemas seculares da educação. (TONET, 2016, p. 41).

Tonet (2016, p. 50) pormenorizou como o conceito internalizado de cidadania vinculada à classe trabalhadora assalariada é representado pelo pensamento da classe hegemônica (empresarial), tendo a definição para “ambas” como sendo “um espaço indefinidamente aperfeiçoável; de que ela é simplesmente sinônimo de liberdade; de que a luta pela cidadania é o caminho para a construção de uma sociedade autenticamente igualitária, livre e humana”. Logo após, continua destacando a ineficiência da mesma como um fim em si própria, para possibilidade da emancipação humana.

Sob seu julgamento, somente a educação poderia promover mudanças profundas na real participação da classe trabalhadora e no aprofundamento de seus interesses. Entretanto, o autor advertiu sobre a incapacidade da educação no sistema vigente:

No caso da sociedade burguesa, a hegemonia desta classe impõe que a educação tenha dois objetivos fundamentais: a formação para o trabalho (mão-de-obra para o capital) e a educação para a cidadania e a democracia (a estruturação de uma concepção de mundo, de ideias, de valores adequados para a reprodução desta ordem social). (TONET, 2016, p. 145).

Prelecionou Tonet (2016), sem a intenção de menosprezar os aspectos da cidadania, uma vez que esta faz parte de uma idealização para manutenção do *status quo* que beneficia a classe empresarial⁷⁴, a qual, diminuindo os efeitos da escravidão assalariada, conquista a anuência dos explorados:

Nenhum aperfeiçoamento, melhoria, ampliação, correção ou conquista de direitos que compõem a cidadania poderá eliminar a raiz que produz a

⁷⁴ Disponível em: <http://ivotonet.xpg.uol.com.br/arquivos/educacao_contra_o_capital_-_3a_ed.pdf>. Acesso em: 15 jun. 18.

desigualdade social. Pelo contrário, o exercício daqueles direitos permite, ao aparar as arestas e ao tornar menos brutal a escravidão assalariada, que este sistema social, fundado na desigualdade, funcione melhor, pois conta com o beneplácito dos próprios explorados e dominados. (TONET, 2016, p. 35).

Dessa maneira, apresentados os não irrelevantes conflitos trazidos pelas contradições teóricas acima expostas face à cidadania tributária, evidenciou-se, respondendo à pergunta outrora elaborada, que a concepção do conceito de cidadania tributária não é pouco divergente entre os autores estudados e que a sua eficiência para suprir as necessidades da população — em especial, dos trabalhadores assalariados — é bastante questionável. Afinal, ela, a cidadania, é um instrumento a serviço do capital, que o auxilia no invólucro das suas deletérias consequências promovidas pela sua principal contradição: a separação (liberdade) do produtor do seu produto. A concepção de cidadania parece ser impossível na sociedade de classes.

1.4 - METODOLOGIA

Inicialmente, observar-se-á que a metodologia sequencialmente descrita norteadora deste estudo fora composta levando em conta as proposições metodológicas de múltiplos estudiosos, que, ao entender desta pesquisa, se complementam.

1.4.1 Finalidade/Natureza

Em consideração aos anseios e objetivos deste estudo, classifica-se como uma pesquisa básica estratégica, uma vez que se propõe à obtenção de novos enfoques sobre a tributação e seus efeitos à classe trabalhadora assalariada quando comparada à classe empresarial no Brasil, podendo contribuir, ainda que singelamente, para essa questão que é de ordem prática, teórica, econômica, política e social.

1.4.2 Enfoque/Abordagem

Para justificar a utilização da abordagem quantitativa no presente estudo, evoca-se Sampieri (2013, p. 30), o qual, ao se referir sobre o enfoque quantitativo, assim o caracterizou: “Utiliza a coleta de dados para testar hipóteses, baseando-se na medição numérica e na análise estatística para estabelecer padrões e comprovar teorias”. Adicionalmente, contribuiu Richardson (1999) estabelecendo que o método quantitativo caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento destas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas, e tem como propósito garantir a precisão dos resultados.

Nessa senda, utilizar-se-á a abordagem quantitativa, uma vez que se pretende, baseando-se principalmente em mensurações contábil-numéricas, quantificar, através de aferições comparativas, as prováveis (des)proporcionais desigualdades no peso das incidências tributárias entre as classes sociais previamente delimitadas (trabalhadora assalariada *versus* empresarial) testando essa hipótese à luz dos impostos e contribuições especiais, duas das maiores espécies tributárias conforme antes comprovado, que conformam quase a totalidade da arrecadação tributária no país. Além disso, tais mensurações podem ser estendidas entre grupos da mesma classe social. Por exemplo, oportuniza-se, por meio desse método, comparar a tributação entre os pequenos empresários⁷⁵ frente aos megaempresários⁷⁶. Embora não seja essa a finalidade da pesquisa, nada impede sua realização.

1.4.3 Alcance/Objetivos

Gil (2016) imputou às pesquisas descritivas a atribuição de albergar, dentre outros, a possibilidade de identificar relação entre variáveis. Sampieri (2013, p. 99), atribuiu aos estudos descritivos, os quais “consideram o fenômeno estudado e seus componentes; medem conceitos; definem variáveis”.

⁷⁵ Pequenos empresários, para esta pesquisa, serão os empresários que são remunerados até o limite de 30 Salários Mínimos (SM) mensais. Ou seja, as comparações que tendem a ser realizadas podem estimar rendimentos até este valor.

⁷⁶ Megaempresários ou empresários de grande porte são sinônimos perfeitos no atual estudo. Seus rendimentos mínimos serão os descobertos por meio dos dados disponibilizados pela RFB, sobre a Declaração de Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF). As simulações que serão realizadas deverão levar em conta valores aproximados aos encontrados nas tabelas disponibilizadas pela RFB, para que se constituam simulações mais próximas possíveis da realidade.

Do ponto de vista dos objetivos, o presente estudo está inserido como descritivo. Isso porque, dentre os seus objetivos, prevê-se a verificação das principais dissemelhanças tributárias entre as classes sociais já elencadas. Nota-se, então, a possibilidade de relação entre as variáveis: dissemelhanças tributárias e classes sociais, considerando tal fenômeno e mensurando a relação entre os conceitos expostos.

1.4.4 Delineamentos/Procedimentos Da Pesquisa

Com relação aos procedimentos, o presente estudo insere-se nas modalidades que tendem a se relacionar, ou seja, trata-se de pesquisa bibliográfica e documental. Bibliográfica, porque, na busca pelas respostas do problema oportunamente apontado, as prováveis fontes de dados serão, dentre possíveis outras: legislações tributárias, societárias e civis, além de revistas, artigos científicos, jornais, teses, dissertações, livros de leitura corrente (obras técnicas e/ou científicas) e anais de eventos científicos; Documental, pois também poderão ser utilizados documentos para fins de análise e comprovação, podendo ser documentos institucionais mantidos em arquivos (digitais ou não) de organizações públicas e/ou privadas, tais como gráficos, tabelas, quadros, documentos contábeis, dados estatísticos, dentre outros, caracterizando então a integração da pesquisa documental-bibliográfica, conforme prelecionou Gil (2016).

De forma a tornar possível identificar as principais e proporcionais desigualdades tributárias entre as classes sociais (trabalhadora assalariada e empresarial), será necessária a verificação da real incidência tributária que recai em cada uma delas. Para tanto, elencou-se ordenadamente os procedimentos metodológicos a serem cumpridos.

1.4.4.1 Orçamento de Vendas Empresarial

As análises quantitativas dar-se-ão tendo como referência prioritária os empresários do topo da distribuição de renda, os quais serão encontrados por meio dos dados disponibilizados pela RFB no tocante à DIRPF do ano-calendário 2016, exercício 2017. Na outra ponta, serão considerados mais de cinco faixas salariais,

para que se constitua uma amostra que contemple a maioria dos trabalhadores assalariados. Nesse sentido, a base inicial será o salário mínimo legal vigente; após, será concebido como salário a média dos salários regionais. Nas sucessivas faixas salariais constarão respectivamente: o salário mínimo necessário aos trabalhadores apontado pelo Dieese⁷⁷ referente ao mês de março de 2018; logo após, os trabalhadores que recebem 5, 20 e 80 salários mínimos vigentes. Poderão ser incluídas outras faixas salariais, intermediárias.

No primeiro momento, utilizar-se-á a análise sobre o orçamento de venda empresarial⁷⁸, ferramenta utilizada pelas empresas na qual constam todos os custos e despesas diretas, indiretas, folha salarial, encargos sociais, tributação sobre a receita e o lucro, lucro líquido orçado, além de outras informações. De posse da estrutura orçamentária, serão efetuadas simulações observando estritamente a legislação tributária em vigor, para não haver nenhum afastamento do real. Para tais simulações, será considerada a tributação das empresas enquadradas no Lucro Real (LR), uma vez que, conforme o Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2015), no ano de 2013, existiam apenas 3,02% do total de empresas no Brasil optantes por tal tributação, mas que auferiram 77,26% do total de receita brutas, concentrando 58,69% do total de trabalhadores assalariados no ano de 2011. Nesse sentido, evidencia-se o enfoque que será dado ao estudar o topo das receitas compreendido por essas empresas, relacionando-as diretamente com os megaempresários constantes no topo da distribuição de renda, que serão encontrados por meio do estudo das tabelas disponibilizadas pela RFB, inerente aos dados da DIRPF. O levantamento desses dados poderá auxiliar, inclusive, para comparar a tributação entre os grandes e pequenos empresários, mas, prioritariamente, para verificar as principais desigualdades tributárias entre os empresários e os trabalhadores assalariados. A atividade da empresa que será objeto das simulações será de industrialização, isso demonstra apenas uma opção que se faz necessária, mas que não altera em nada os resultados a serem obtidos. As diferenças são mais de ordem formal, uma vez que, na atividade industrial, haverá a incidência de IPI e ICMS. Por

⁷⁷ Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos.

⁷⁸ Os modelos de orçamentos de venda utilizados serão os disponibilizados pelas empresas (Refinaria Alberto Pasqualini (REFAP) e General Motors do Brasil (GMB)) aos seus fornecedores, por serem modelos similares e completos. Os mesmos serão aglutinados formando apenas uma estrutura orçamentária, para facilitar a exposição, sem prejuízo de nenhuma rubrica ou método interno de cálculo.

exemplo, se fosse uma empresa prestadora de serviços, seria tributada pelo ISSQN e em alguns casos específicos, com incidência de IPI concomitantemente. Não está a se afirmar que um ramo ou outro não tenha maior ou menor tributação, mas, sim, que tal escolha não altera o resultado que será obtido cujo fim é responder ao questionamento central desta pesquisa.

Não serão analisadas variáveis como, por exemplo, se a margem de lucratividade e de contribuição são adequadas às empresas, tampouco se os custos ou despesas são altos ou baixos, qual o mais eficiente regime tributário, se os métodos de rateio são inequívocos etc., visto que não é o objetivo deste estudo. A análise rigorosa que se pretende realizar é sobre a devida incidência tributária de uma classe confrontada com a outra, objetivo desta pesquisa. Ainda assim, o lucro líquido destinado aos sócios será referenciado pelos dados empíricos oriundos das tabelas disponibilizadas pelas RFB em relação à DIRPF, bem como a margem de lucratividade da empresa terá amparo em estudos que medem essa métrica em empresas brasileiras.

Reitera-se sobre o orçamento de vendas empresarial, no que se refere à tributação (inclusive encargos sociais), a qual será exata e integralmente mantida conforme a legislação em vigor. Apenas rejeitar-se-ão formas de tributar não respaldadas na legislação tributária e institutos tributários como isenções, diferimentos, aumento ou diminuição da base de cálculo, alíquotas minoradas ou majoradas e demais vieses tributários específicos e particulares, uma vez que, ao que se objetiva, a manutenção de tais institutos não contribui em nada. Não se trata de não reconhecer que setores da economia e regiões são mais ou menos onerados tributariamente, mas, sim, de uma verificação ampla e geral da tributação brasileira, nesse caso, incidente sobre a classe empresarial do país, mas não focalizada em um segmento, em uma região, em um determinado produto ou serviço, e assim por diante.

Para ratificar o acima exposto, bem como a opção por não adentrar nas particularidades tributárias de cada segmento, produto, região e outros, cita-se um exemplo, dentre inúmeros outros, que poderia ser mencionado:

- a) Determinada empresa fabril, atuante no ramo de autopeças, é obrigada legalmente a vender um produto hipotético, cuja Nomenclatura Comum ao

Mercosul (NCM) seja 85.01.10.19, através de alíquotas majoradas do PIS⁷⁹ e da COFINS⁸⁰, da qual a incidência será monofásica, bem como ter de tributar por meio do instituto da Substituição Tributária (ST) o ICMS⁸¹ (protocolos emitidos pelo CONFAZ⁸² de n. 97/10, 41/08, 22/08, 24/09 e 129/10) do mesmo produto. Entretanto, isso não significa, de forma alguma, que a tal empresa será a que arcará com o ônus tributário por fabricar tal produto, beneficiando assim as demais empresas ou consumidores. Na prática, esses tributos serão repassados por meio do preço do produto para as demais empresas comerciais, as quais terão tal preço como custo de aquisição do produto, exceto se forem tributos recuperáveis à empresa adquirente, a qual tomaria o crédito sem contabilizar como custo (§ 3º, do art. 289, Decreto 3000/99). Logo, o repasse dos tributos na forma de custo ou mesmo por repasse de créditos tributários entre as empresas demonstra que a análise particularizada seria um grande equívoco ao se vislumbrar os objetivos do estudo, uma vez que, nesse exemplo citado, a fabricante abarcaria o recolhimento de grande parte dos tributos, enquanto as empresas do comércio teriam uma tributação diminuta, o que de fato não ocorre, e nada contribuiria com o objetivo desta pesquisa.

Existe uma série de variáveis que perfazem a tributação das empresas, tais como a finalidade de compra do seu cliente, o tipo do produto fabricado (o qual recebe uma Nomenclatura Comum ao Mercosul (NCM) exclusiva, e é através desta que se encontra a tributação do PIS, COFINS, ICMS e IPI⁸³), o tipo de serviço prestado (o qual recebe um código pela Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS) e precisa ser enquadrado em um item da lista anexa a LC⁸⁴ 116/03 para obter devidamente sua

⁷⁹ PIS: É tributo da espécie contribuições especiais, denominada de Programa Integração Social.

⁸⁰ COFINS: Trata-se de um tributo da espécie contribuições especiais, denominada de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

⁸¹ ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. É um tributo da espécie impostos.

⁸² CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária.

⁸³ IPI: Imposto Sobre Produtos Industrializados. Pertence à espécie tributária denominada de impostos.

⁸⁴ LC: Lei Complementar. Recebem esse *status* as leis que complementam a Constituição Federal.

alíquota do ISSQN)⁸⁵, o estado e o município de sua localização, o segmento de atuação etc. A análise particularizada da tributação, levando em conta apenas as variáveis citadas acima, além de inviável, seria totalmente inexecutável. Por outro lado, em nada contribuiria aos objetivos deste estudo, pois, como já exposto, busca-se a análise geral e ampla da tributação que recai nas empresas, sócios e também nos trabalhadores assalariados dessas empresas.

Assim sendo, a tributação sobre as receitas, lucros e encargos sociais inerentes às empresas, bem como incidentes sobre os sócios e trabalhadores assalariados estará composta⁸⁶ de acordo com os subcapítulos abaixo.

1.4.4.1.1 PIS e COFINS

As alíquotas do PIS e da COFINS, tendo em vista que o regime tributário escolhido na forma acima embasada, para a empresa (industrial) optante pelo Lucro Real (LR), serão, respectivamente, 1,65% e 7,6% (fundamentação legal: art. 1 e 2, das Leis nº10.637/2002 e 10.833/2003).

1.4.4.1.2 ICMS e IPI

Existem diversas alíquotas de IPI⁸⁷, sendo que cada produto possui uma NCM⁸⁸ e, conseqüentemente, sua alíquota própria. Nesse sentido, discricionariamente foi atribuída a alíquota de 5% de IPI, a qual é uma das mais comuns observadas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). No tocante ao ICMS⁸⁹ (LC 87/1996), as alíquotas internas incidentes sobre a circulação de mercadorias nas empresas optantes pelo regime geral (LR e LP⁹⁰), exceto algumas

⁸⁵ ISSQN: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Pertence à espécie tributária denominada de impostos.

⁸⁶ Reuniram-se em grupos os tributos cujas bases legais são aproximadas.

⁸⁷ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/Anexo/AND8950.pdf>. Acesso em: 15 jun. 18.

⁸⁸ NCM: Nomenclatura Comum do Mercosul.

⁸⁹ ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

⁹⁰ LP: Lucro Presumido.

mercadorias específicas ou serviços de comunicação e transporte, vão de 17% a 19% em todas as unidades da federação. Assim sendo, a alíquota adotada, inclusive por perfazer a média simples, será de 18%.

1.4.4.1.3 IRPJ e CSLL

O IRPJ⁹¹ e a CSLL⁹² são tributos incidentes sobre o lucro das empresas. A alíquota referente a esses tributos, após o cálculo do lucro real ajustado, será de 15% de IRPJ (art. 29 da IN 1.700/17) e de 9% de CSLL (Inciso III, art. 30 da IN 1.700/17). Sobre a parcela do LR que exceder a R\$ 20.000,00 mensais será aplicada a alíquota adicional de 10% a título de IRPJ (§ 2º, art. 29, IN 1.700/17).

1.4.4.1.4 Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Risco de Acidente do Trabalho (RAT), Terceiros e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

A CPP será de 20% sobre o total das remunerações constantes na folha de pagamento, a qualquer título (Inciso I, art. 22, da Lei 8.212/91; inciso I, art. 72 da IN 971/09; Inciso I, art. 201 do Decreto 3048/99). Das incidências sobre os o sistema S⁹³, os devidos enquadramentos seguirão os trâmites inseridos na IN⁹⁴ 971/09. Para fins de simulação, será concebido o código do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), de número 507, o qual recebe a seguinte carga tributária em relação ao sistema S⁹⁵: Salário Educação 2,5%; INCRA⁹⁶ 0,20%; SENAI⁹⁷ 1.0%; SESI⁹⁸ 1,5%; Sebrae⁹⁹ 0,60%. Em consonância com a IN 971/09 e Decreto 3.048/1999, assim como consta na Resolução CNP¹⁰⁰ nº 1.329, de 2017, a alíquota do RAT, para fins de

⁹¹ IRPJ: Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas.

⁹² CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

⁹³ Para saber mais: <http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>.

⁹⁴ IN: Instrução Normativa.

⁹⁵ Para verificar, consulte: Anexo II da IN 971/09.

⁹⁶ INCRA: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária.

⁹⁷ SENAI: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial.

⁹⁸ SESI: Serviço Social da Indústria.

⁹⁹ Sebrae: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.

¹⁰⁰ Conselho Nacional da Previdência Social.

simulação, será de 3%¹⁰¹, não perfazendo nenhuma exceção à regra tributária vigente. Quanto ao FGTS, a alíquota obedecerá à regra geral de 8% (art. 15 da Lei 8.036/1990).

1.4.4.1.5 Demais Custos ou Despesas sobre a Folha de Pagamento (FP)

Além das rubricas tributárias até agora apresentadas, o orçamento de vendas também prevê todos os demais custos/despesas com os empregados. Diversos desses custos/despesas são particulares de cada empresa, mas são existentes em todas ou muito próximo disso. Ademais, não interfere em nada o resultado das simulações, contudo estas tendem a ter o mérito de desvelar aos leitores desta pesquisa como cada custo/despesa é cuidadosamente alocada no orçamento. Assim, foram da seguinte maneira simulados:

- Aviso Prévio Trabalhado de 0,65%: considerando a média histórica da taxa de rotatividade da mão de obra de 4% ao mês, e 60% das demissões com aviso prévio trabalhado e jornada de trabalho máxima mensal de 220 horas; por outro lado, a CLT (art. 488) prevê a redução da jornada diária em duas horas durante o cumprimento do aviso prévio, sem prejuízo do salário integral. Fórmula de Cálculo: $(2*30/220)*0,04*0,6$;
- Férias de 8,33%: Afastamento de 30 dias, sem prejuízo da remuneração, após cada período de 12 meses de vigência do contrato de trabalho. O pagamento ocorre conforme preceitua o artigo 129 e o inciso I, artigo 130, do Decreto-Lei nº 5.452/43 - CLT. Fórmula de Cálculo: $(1/12)$;
- Adicional de Férias de 2,78%: A Constituição Federal, em seu art. 7, inciso XVII, prevê que as férias sejam pagas com adicional de, pelo menos, 1/3 (um terço) da remuneração do mês. Fórmula de Cálculo: $(1/3/12)$;

¹⁰¹ Anexo I da IN 971/09. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-gts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/fap-fator-acidentario-de-prevencao-legislacao-perguntas-frequentes-dados-da-empresa>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

- 13º Salário de 8,33%: Gratificação de Natal, instituída pela Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962. A provisão mensal representa 1/12 avos da folha para que ao final do período complete um salário. Fórmula de Cálculo: $(1/12)$;
- Auxílio Enfermidade de 1,39%: O artigo 131, inciso III, da CLT, onera a empresa com até 15 (quinze) ausências do empregado por motivo de acidente ou doença atestada pelo INSS, levando-se em conta dados estatísticos divulgados pelo IBGE e considerando que em média cada trabalhador tem 5 (cinco) faltas justificadas anuais, motivadas por algum tipo de doença. Fórmula de Cálculo: $(5/30) / 12$;
- Acidente de Trabalho de 0,03%: De acordo com os números mais recentes apresentados pelo Ministério da Previdência de Assistência Social, baseados em informações prestadas pelos empregadores, considerando que 0,78% (zero vírgula setenta e oito por cento) dos empregados se acidentam ao ano. Fórmula de Cálculo: $((15/30) / 12) * 0,0078$;
- Licença Paternidade de 0,02%: Criada pelo art. 7, inciso XIX da CF, combinado com o art. 10, § 1º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, concede ao empregado o direito de ausentar-se do serviço por cinco dias quando do nascimento de filho. De acordo com o IBGE, nascem filhos de 1,5% dos trabalhadores no período de um ano. Fórmula de Cálculo: $(5/365) * 0,015$;
- Licença Funeral de 0,01%: Considerando que 2,5% dos empregados se utilizem desse benefício por ano. Fórmula de Cálculo: $(2/365) * 0,025$;
- Licença Casamento de 0,02%: Considerando que 2,5% dos empregados se utilizem desse benefício por ano. Fórmula de Cálculo: $(3/365) * 0,025$;
- Faltas Justificadas de 0,23%: Ausências no trabalho asseguradas ao empregado pelo art. 473 da CLT (morte de cônjuge, ascendente, descendente; casamento; nascimento de filho; doação de sangue; alistamento eleitoral; serviço militar; comparecimento a juízo). De acordo com dados estatísticos do IBGE, cada empregado falta um dia por ano, a esse título. Fórmula de Cálculo: $((2/365 * 5) / 12)$;
- Aviso Prévio Indenizado de 0,42%: Considerando que cerca de 5% do pessoal é demitido pelo empregador, antes do término do contrato de trabalho. Assim a provisão necessária será somente para esses

empregados, pois os demais receberão o aviso prévio trabalhado quando findar o contrato. Fórmula de Cálculo: $((1/12)*0,05)$.

Tal detalhamento, como afirmado anteriormente, visa demonstrar integralmente a composição orçamentária elaborada pelas empresas e como as elas computam seus custos/despesas com os trabalhadores assalariados. Evidentemente que tais contas não são homogêneas em todas as empresas. Ainda assim, o mérito maior dessa abertura nos orçamentos reside no auxílio da compreensão de como tais rubricas são apropriadas e de quem de fato arca como o ônus das mesmas.

1.4.4.1.6 Outras Contas Presentes no Orçamento

Para que a simulação seja mais próxima da realidade possível e possa (a alguns) revelar como na prática são consideradas as variáveis na formatação do orçamento de venda, serão acrescentadas algumas contas, tais como: o custo com depreciação, com a compra de matéria-prima, outros custos indiretos os quais precisam ser previstos e devidamente alocados etc. Esses dados, neste estudo inteiramente manipulados, estão necessariamente presentes em todas as empresas, não sendo nenhuma novidade. Contudo, o essencial é entendê-los como didáticos. Isso porque, para o presente estudo, em nada alteraria a supressão desses dados, uma vez que tendem a auxiliar na compreensão dos leigos nesse assunto (orçamento), sobre as nuances que são ofuscadas do conhecimento dos consumidores e dos trabalhadores das empresas.

Precisa ficar claro, em termos metodológicos, que seria facultado a esta pesquisa tomar o lucro de uma ou mais empresas que são obrigadas divulgar suas demonstrações contábeis em conformidade com a Lei 6.404/74 e adicionalmente coletar a informação da média de lucro ou dividendo distribuído por meio dos dados da DIRPF (obtendo assim com razoabilidade os rendimentos dos empresários de grande porte e aplicando as legais e devidas incidências tributárias), bem como aplicar as simulações seguindo estritamente as leis iminentes à tributação, sem a necessidade da presença do orçamento. Entretanto, a pesquisa seria incompleta, uma vez que, por meio do orçamento, é possível verificar didaticamente a dinâmica empresarial na transferência de seus custos. Por meio do orçamento de vendas, é inteiramente possível perceber com rigor como são alocados todos os custos e/ou

despesas, bem como quais as possibilidades orçamentárias que os empresários possuem para deixar de arcar com o ônus tributário. Esses aspectos serão amplamente abordados no decorrer do estudo. Ou seja: o orçamento tem o atributo de servir ao fim descrito acima, independente das variáveis que serão adotadas.

Os dados que são imutáveis nesta pesquisa são os dados advindos da legislação vigente sobre os tributos. Estes serão mantidos integralmente como descritos e com muito rigor, para que a questão central possa ser respondida sem nenhuma possibilidade de erro. Em que pese a remuneração dos empresários, bem como a dos trabalhadores assalariados serem advindas de simulações, todas são reais e extraídas com vinculações antes expostas, sem se afastar em nada do real/legal. Após, será lançada a tributação que lhes cabe, seguindo estritamente a legislação tributária previamente descrita.

1.4.4.2 A Tributação sobre a Remuneração aos Sócios pelo Capital Investido

No segundo momento, após apresentados alguns detalhamentos sobre os procedimentos inerentes às verificações orçamentárias para o devido alcance do objetivo da pesquisa, partir-se-á para ordenar os procedimentos das verificações da tributação incidente na remuneração dos sócios sobre o capital investido, ou seja, os lucros empresariais que são distribuídos a estes. Alerta-se para que não sejam confundidos os lucros empresariais que são tributados na pessoa jurídica e estarão contemplados no orçamento com a distribuição desses lucros na forma de remuneração aos sócios pelo capital investido. Daí a necessidade da análise apartada, pois tal tributação, se incidente, se dá na pessoa física dos sócios. Dessa forma, a investigação residirá na observação tributária das duas formas de distribuição de lucros, apresentadas abaixo.

Existem duas formas legais das pessoas jurídicas distribuírem seus lucros aos sócios: a primeira se dá através da distribuição simples de lucros (Lei 9.249/1995, LC¹⁰² 123/06 e IN¹⁰³ 1.700/17) para as empresas que não são Sociedades Anônimas (S/A), ou através de dividendos (Lei 6.404/76 alterada pela Lei 11.638/07), quando a

¹⁰² LC: Lei Complementar.

¹⁰³ IN: Instrução Normativa.

empresa for S/A. A segunda forma é através de Juros Sobre Capital Próprio (Lei 9.249/95 e IN 1.700/17). O pró-labore também é frequentemente abordado nessa discussão, contudo esse instrumento, diferentemente da conta dos lucros, é a remuneração paga aos responsáveis administrativamente pela empresa, que estará devidamente albergado no orçamento (inclusive sua tributação). Já os lucros ou dividendos são a remuneração paga aos sócios pelo capital investido (IUDÍCIBUS, 2013).

1.4.4.3 Tributação sobre a Folha de Pagamento

Após as descrições de como serão efetuadas as verificações necessárias ao que se propõe a pesquisa (sobre a tributação no orçamento empresarial e sobre a remuneração dos sócios), o próximo procedimento dar-se-á por meio de análises comparativas proporcionais com a tributação incidente sobre os funcionários das empresas. Para que seja possível verificar com certa heterogeneidade os salários e comprovar que independentemente do valor recebido pelo trabalho vendido eles são mais tributados proporcionalmente que os empresários, serão consideradas várias faixas salariais. Após, tais rendimentos serão levados à tributação incidente, na seguinte maneira: IRRF¹⁰⁴ conforme o Decreto 3000/1999, arts. 43, 620, 624, 636, 637 e 717; Lei nº 11.053, de 2004, art. 3; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 22, e contribuição previdenciária retida na fonte dos trabalhadores assalariados, conforme a Lei nº 8.212, IN 971/09, Decreto 3.048/1999 e Portaria MF 15 de 2018. Os resultados serão demonstrados por meio de tabelas.

1.4.4.4 Tributação sobre o Patrimônio

Procedidas as verificações supramencionadas, para atender ao anseio da pesquisa de analisar as principais dissemelhanças tributárias entre as classes sociais, promover-se-á a averiguação complementar de como são tributados os patrimônios

¹⁰⁴ IRRF: Imposto de Renda Retido na Fonte.

da classe empresária frente à classe trabalhadora assalariada. Para tal, poderá ser elaborada uma tabela comparativa entre a tributação por classe social. Buscar-se-á nas legislações específicas do ITCD¹⁰⁵, ITR¹⁰⁶, IPVA¹⁰⁷, IPTU¹⁰⁸, IRPJ¹⁰⁹, IRPF¹¹⁰, CSLL¹¹¹, PIS¹¹², COFINS¹¹³, dentre outras, se há desigualdades tributárias no tocante ao patrimônio.

1.4.4.5 Observações Finais sobre os Procedimentos Metodológicos

Os procedimentos supramencionados tendem a ter o mérito de indicar quais são as principais desigualdades tributárias proporcionais existentes entre a classe empresarial *versus* a classe trabalhadora assalariada. Após o aponte dessas desigualdades, surge a evidente possibilidade de encontrar os dispositivos legais constantes no STB que causam tais dissemelhanças tributárias entre as classes sociais.

Serão abordados todos os tributos existentes no Brasil que incidem sobre as rendas dos trabalhadores assalariados e dos empresários. Dessa forma, não é necessária a utilização de mais do que duas espécies tributárias: impostos e contribuições especiais — dessa última, mais especificamente contribuições sociais, por se manterem presentes nas relações trabalhistas em ambos os polos. O detalhamento dessas espécies já foi descrito, no entanto, reitera-se que ambas somadas compreenderam 96,17% da arrecadação tributária brasileira no ano de 2015 (RFB, 2016).

No delineamento específico da nomenclatura dos tributos que serão pesquisados na perspectiva de classes, apresenta-se para a espécie “impostos”, cuja competência é: União: IR, IPI e ITR; estados e distrito federal: IPVA, ITCD e ICMS;

¹⁰⁵ ITCD: Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” ou Doação.

¹⁰⁶ ITR: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

¹⁰⁷ IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

¹⁰⁸ IPTU: Imposto Predial e Territorial Urbano.

¹⁰⁹ IRPJ: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica.

¹¹⁰ IRPF: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.

¹¹¹ CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

¹¹² PIS: Programa de Integração Social.

¹¹³ COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

municípios: ISSQN, ITBI e IPTU. Abrangem-se, assim, os três entes federativos, os quais possuem competências para instituí-los ou arrecadá-los em consonância com a CF/88¹¹⁴. No tocante aos tributos da espécie “contribuições especiais”, serão estudadas as contribuições sociais (CSLL, PIS, COFINS e Contribuições Previdenciárias), o que não impedirá a análise de outros tipos de contribuições especiais, como as contribuições sociais que independem de instituição pela CF/88 (conforme § 4º, art. 195, da CF), servindo de exemplo as contribuições às entidades denominadas de “terceiras” ou “Sistema S”, se entendidas como necessárias para obtenção de melhor resultado à pesquisa.

1.4.4.6 Delimitação do Período

O período a ser analisado compreende a atual formatação tributária. Isso quer dizer: o estudo se debruçará sobre a legislação tributária vigente e contemporânea. Tal opção deu-se devido à relevância em que se acredita ter, expor à sociedade, em especial aos trabalhadores assalariados, as iniquidades tributárias presentes e vigentes no STB, para que (embora não seja o objetivo explícito na pesquisa) esta classe social possa ter ciência do ônus tributário que lhe foi imputado e, como consequência, obter, neste estudo, subsídios para suas reivindicações.

¹¹⁴ Constituição Federal de 1988.

CAPÍTULO 2 - A ESTRUTURA DA DESIGUALDADE TRIBUTÁRIA

Este capítulo será composto por quatro etapas distintas e complementares, que possuem a precípua tarefa de expor crítica e minuciosamente a estrutura tributária brasileira: primeira e sumariamente, a abordagem será sobre os estudos internacionais inerentes à concentração e à desigualdade de capital e renda, e a relação que estas mantêm com a estrutura tributária de determinados países ao tributar mais ou menos esta ou aquela base econômica de incidência. Após, o enfoque será sobre alguns dos recentes e principais estudos realizados sobre a tributação na América Latina, mantendo, desde então, o destaque às similaridades ou discrepâncias em relação à tributação brasileira. Maior detalhamento e extensão investigativa terão as pesquisas intrínsecas à tributação no Brasil ao longo do tempo, com destaque à época corrente. Por derradeiro, tema para o qual de fato espera-se contribuir com esta discussão, será largamente confrontada (por meio de diversos cenários) a tributação que recai sobre os empresários frente à que recai sobre os trabalhadores assalariados brasileiros e os complexos mecanismos ao alcance daqueles e de suas empresas, capazes de minorar ou mesmo eliminar a carga tributária que aparentemente lhes seria imposta. Não obstante, serão elaborados alguns estudos sobre o ônus tributário que incide sobre os pequenos ou médios (em termos de faturamento e lucro) empresários comparados aos de grande porte.

2.1 EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE A ESSÊNCIA DO STB

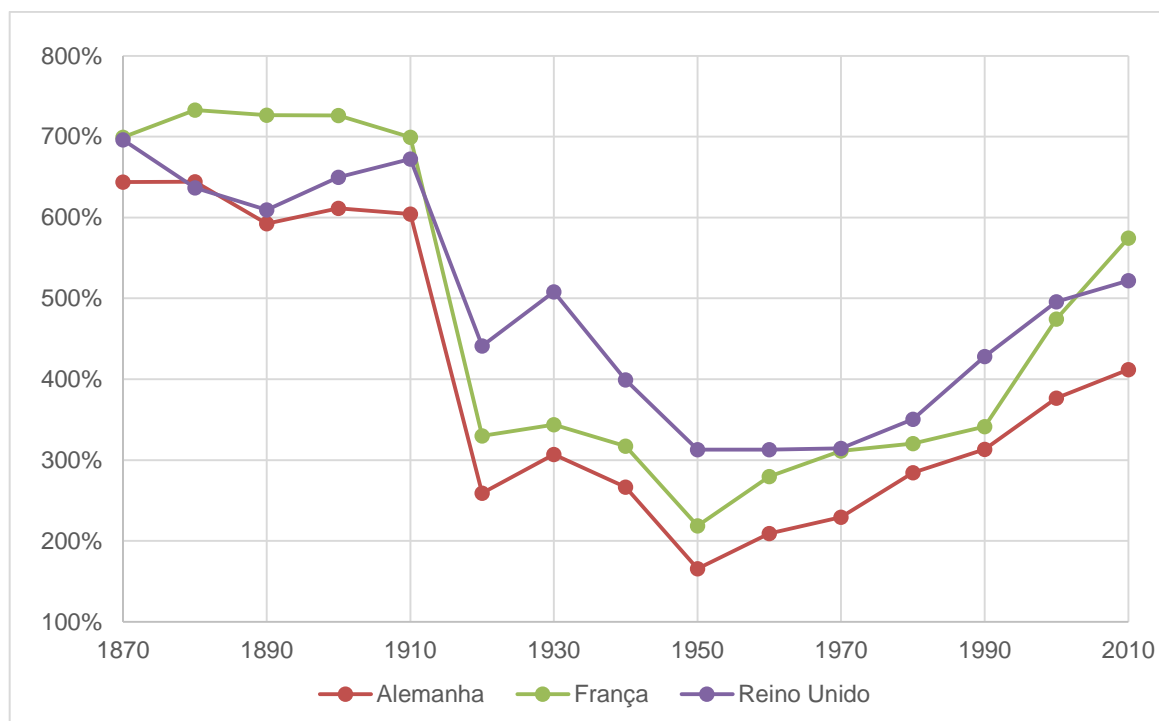
Sobre os dados a serem verificados é oportuno esclarecer que as principais análises serão efetuadas tendo em vista os grandes empresários, ou seja, aqueles que constam no topo da distribuição da renda e de capital, os quais serão expostos nos subcapítulos que tratarão da concentração de renda e de capital e da tributação brasileira. O motivo de tal recorte dá-se pelo fato (que será mais bem fundamentado) da altíssima concentração de renda e de benesses tributárias que esses grandes empresários possuem.

2.1.1 Concentração de Renda e Capital *versus* Estrutura Tributária Mundial

Em especial, Thomas Piketty (2014), com o auxílio de estudiosos tais como Anthony Atkinson e Emmanuel Saez, após 15 anos de pesquisas sobre a dinâmica histórica do capital e das rendas, estudaram¹¹⁵ aproximadamente 20 países em um período de 200 anos. O autor demonstrou a correlação da tributação frente à concentração de renda e capital, apontando aquela como um mecanismo efetivo, embora não único, para diminuição — ou aumento — das disparidades de renda e capital.

Piketty (2014) partiu da constatação de que a taxa de remuneração do capital (r) — que conforma anualmente os lucros, juros, dividendos, aluguéis e demais rendas do capital — está se descolando de forma positiva da taxa do crescimento (g) de produção e renda, assim o autor constrói o que denomina de “força de divergência” segundo a qual $r > g$. Piketty (2014) demonstrou, por meio do Gráfico 1, o nível da razão capital/renda (β), ou seja: o volume que o capital possui em relação à renda nacional.

Gráfico 1- A Relação capital/renda na Europa 1870-2010



Fonte: Piketty (2014, p. 32).

¹¹⁵ Este estudo, segundo o próprio Piketty (2017), é a extensão dos estudos de Simon Kuznets em 1953 e de Anthony Atkinson em 1978.

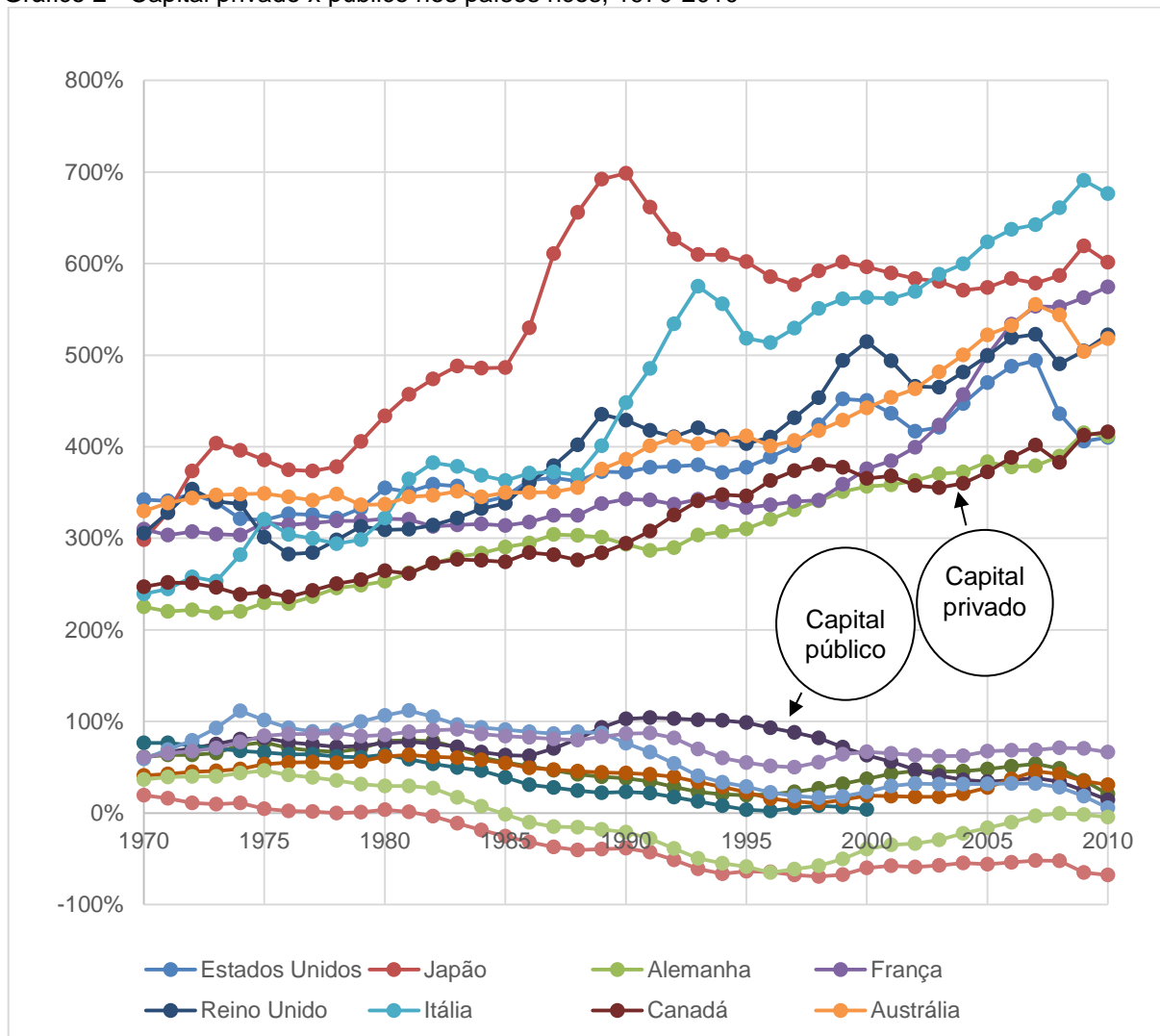
Esse gráfico (em curva U) sinteticamente representa que, assim como no período anterior às guerras — durante o qual a relação capital/renda (β) era de aproximadamente 700%, ou seja, o capital representava 7 anos do total da renda nacional no continente europeu —, após a década de 1970 os níveis de concentração do continente estão se aproximando dos momentos anteriores aos choques citados. Tal cenário favorece, segundo o autor, as heranças que se multiplicam mais do que a renda da produção. Somado ao descrito, o estudo comprova a tendência¹¹⁶ da queda do crescimento econômico, bem como a queda da expansão demográfica aliada à tendência da crescente poupança (em torno de 10%) pelos donos de capital e a elasticidade de substituição do trabalho pelo capital por meio da tecnologia sendo maior do que 1, representando o aumento da taxa de remuneração do capital ($r > g$) e da razão capital/renda (β), premissas que deverão promover desigualdades de renda extremas no planeta. Além dos fatores supramencionados, o acúmulo de capital na década de 1970 até 2010 — período que compreende o regime de acumulação flexível, nos termos de Harvey (1996) — teve como aliados relevantes as privatizações e as transferências da riqueza pública para a riqueza privada, como pode-se perceber por meio do gráfico 2 (PIKETTY, 2014):

Apreende-se, dessa forma, que, no período de 1970 a 2010, enquanto o patrimônio público caiu em relação à renda nacional, o patrimônio privado fez linhas ascendentes. O salto é tão grande que o capital privado na década de 1970 representava entre 2 a 3,5 anos da renda nacional naqueles países, enquanto em 2010 “se” elevou para quatro a sete anos da renda nacional.

Corroborando as análises da alta concentração de renda e capital o relatório da Oxfam (2017a), no qual, por meio da utilização dos dados da revista estadunidense, Forbes, revelou que os oito homens mais ricos do mundo possuem mais capital do que a metade mais pobre da população mundial, e o 1% mais afortunado possui mais riqueza que todo o resto do planeta.

¹¹⁶ Tendência: a projeção da taxa de crescimento da produção mundial para o ano de 2100 é de 1-1,5% ao ano, enquanto a taxa de retorno de capital ficaria permeando os 4-5% e a poupança em torno de 10%, elevando, assim, a relação capital/renda e conseqüentemente as desigualdades de renda para os níveis da Belle Époque ou anteriores às guerras mundiais (PIKETTY, 2014).

Gráfico 2 - Capital privado x público nos países ricos, 1970-2010



Fonte: Piketty (2014, p. 182).

Antes que o leitor possa imaginar que os dados extraídos da obra de Piketty (2014) sejam exclusivos para países ricos, cabe mencionar que, em alguns países emergentes, os pesquisadores conseguiram dados e afirmaram: as desigualdades dos países emergentes são próximas às desigualdades de renda da Europa, onde o décimo superior possuía cerca de 35% da renda nacional em 2010, mas menor do que a desigualdade norte-americana, onde o décimo superior comportava aproximadamente 45-50% do total da renda nacional, e o centésimo superior observou sua renda aumentar aproximadamente 300% nos últimos 30 anos, enquanto a renda dos 50% menos favorecidos manteve-se praticamente imóvel. No entanto, as estimativas dos estudiosos, no tocante ao “caso brasileiro” (o qual, na concepção do

autor é um país emergente¹¹⁷), estavam equivocadas, o que é compreensível, visto que a Receita Federal do Brasil (RFB) divulgou os dados que são imprescindíveis para tais estudos, após a elaboração do livro *O Capital do Século XXI*. Morgan (2017b), ao estender o trabalho do seu orientador (Piketty), revelou que a desigualdade de renda no Brasil tende a ser a maior do mundo, comparada apenas com países como a África do Sul e outros países do Oriente Médio. Aqui, no Brasil, o décimo mais rico detém 54,3% do total da renda nacional, ou seja, mais da metade da renda brasileira está nas mãos de apenas 10% da população. Retomar-se-á esse assunto nos próximos subcapítulos.

Sumariamente, Piketty (2014, p. 556), talvez de forma despropositada, afasta a teoria pós-moderna da compreensão da dinâmica do capitalismo quando afirma: “No século XX, foram as guerras que fizeram tábula rasa do passado e reduziram bruscamente o retorno do capital, dando, assim, a ilusão de uma superação estrutural do capitalismo e dessa contradição fundamental”. O autor afirma que foram as guerras — as quais, para além de destruir literalmente muitos capitais acumulados, ajudaram na alteração de políticas que passaram a tributar o capital — o fator decisivo na queda da concentração de renda e capital e da desigualdade observadas nos gráficos acima. Assim, conforme Piketty (2014), foram os choques fiscais e não fiscais — guerras¹¹⁸ — que fizeram com que a taxa de retorno do capital ficasse abaixo da taxa de crescimento pela primeira vez na história estudada. Porém, tal efeito estaria prestes a findar. Aliás, esta é a proposta central do autor francês — tributação global sobre o capital —, que exageradamente é acusado de ser marxista¹¹⁹. Talvez tal imputação teórica a Piketty provenha do desconhecimento ou da simples interpretação de que

¹¹⁷ Para Marx o Brasil não seria caracterizado desta forma, mas como um país adiantado por não possuir resquícios de qualquer modo de produção anterior. Sobre isso, ler BENOIT (2004), em *O programa de transição de Trotsky e a América*.

¹¹⁸ Corroborar com as inserções sobre os choques citados, os estudos do historiador Walter Scheidel, imbricado a desvelar a história da desigualdade de renda. Scheidel (2017), argumenta que foram as ocorrências violentas que tiveram efeitos efetivos sobre a mitigação da desigualdade, elencando algumas delas, tais como os desastres naturais, as guerras, as revoluções, dentre outras. No entanto, o autor não compartilha com a visão de Piketty (2014) no que versa sobre as políticas de redistribuição de renda como é o caso da tributação sobre o capital. Para ele, a histórica comprova que desde a idade da pedra até os dias atuais o elemento que de fato alterou a concentração de renda foi a violência em grande escala.

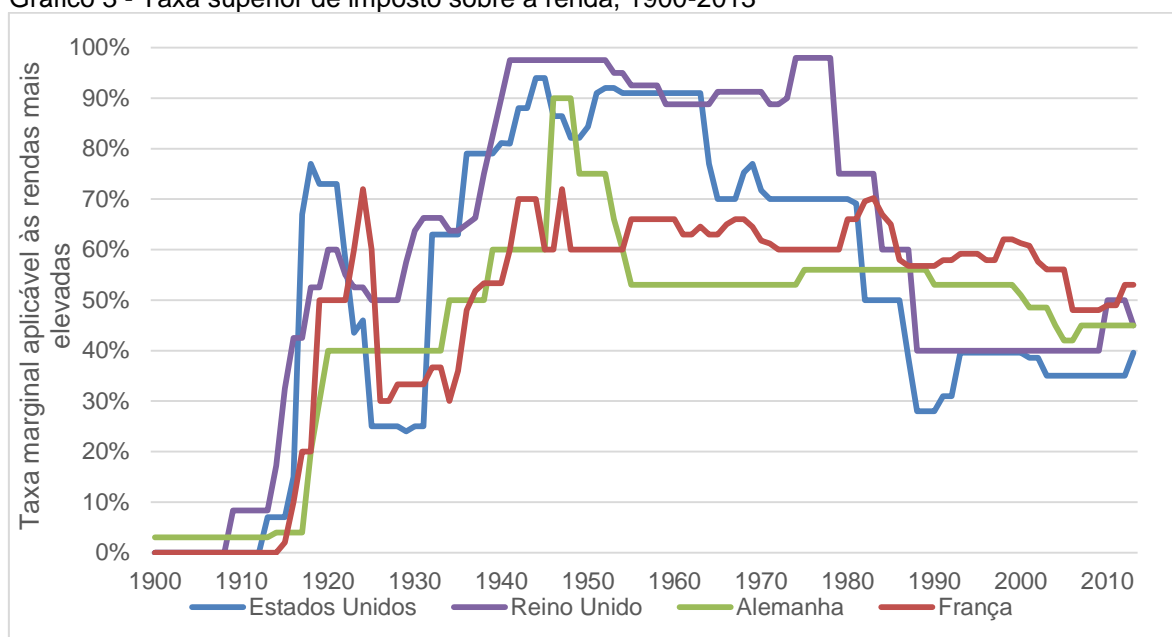
¹¹⁹ Para Marx (1843; 1859; 1985; 1996; 1859; 2011) e Marx e Engels (1999; 2010) não se tratava de “retomar o controle do capitalismo”, conforme pensa Piketty, mas superá-lo.

qualquer medida que minimamente vise à igualdade seja vista como simpática ao socialismo.

O imposto sobre o capital fornece uma resposta mais pacífica e eficaz para esse eterno problema colocado pelo capital privado e por seu rendimento. O imposto progressivo sobre a riqueza individual é uma instituição que permite ao interesse comum retomar o controle do capitalismo ao se apoiar nas forças da propriedade privada e da concorrência (PIKETTY, 2014, p. 518).

O gráfico 3 ilustra, de forma precisa, as taxas marginais superiores do imposto sobre a renda em alguns países centrais e permite a evidência da relação inversa expressa no resultado da menor tributação e maior concentração (ou ao contrário) se comparado com o gráfico 2.

Gráfico 3 - Taxa superior de imposto sobre a renda, 1900-2013



Fonte: Piketty (2014, p. 486).

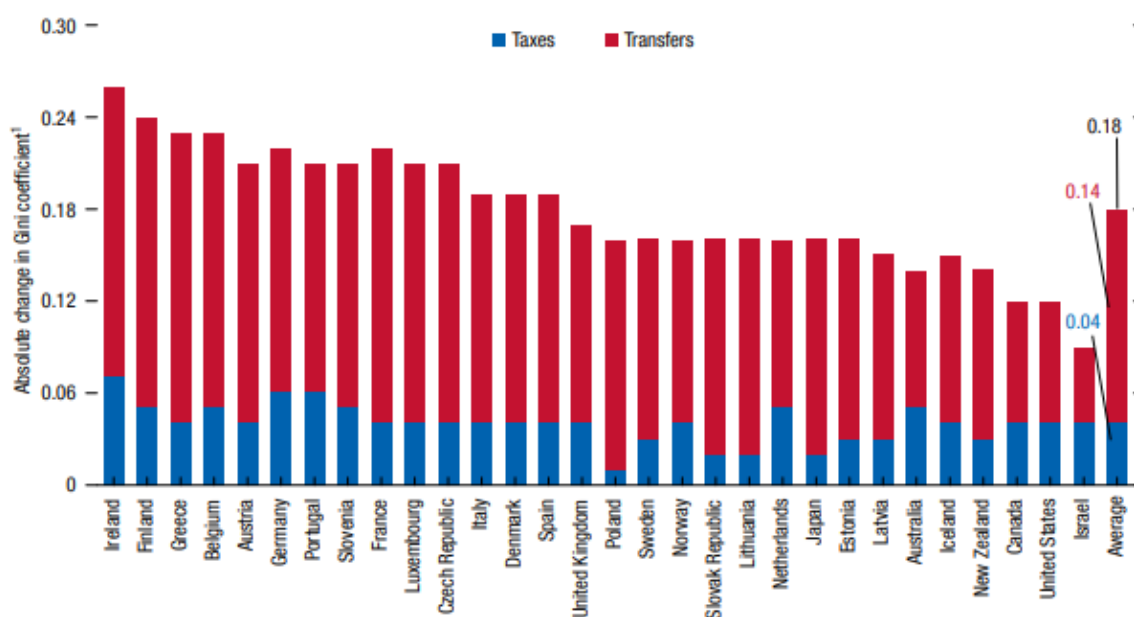
Atualmente (em relativo descenso), a taxa marginal de imposto sobre a renda desses países está entre 40-55%, enquanto, segundo as proposições de Piketty (2014) é para se ter em média, taxas de 80% nos países desenvolvidos para rendas acima de 500.000 ou 1.000.000 de dólares. Dessa forma, relata o autor, o aumento da tributação dos mais ricos seria um dos principais meios de conter a extrema concentração de renda. No Brasil, para se ter uma ideia, o meio milésimo mais rico (99,95% a 100%), que consta no topo da concentração de renda, possui uma alíquota

média efetiva na ordem de apenas 7%¹²⁰, conforme o levantamento de Gobetti e O'rair (2015; 2017), indicando o distanciamento do país em relação aos países desenvolvidos e o abismo entre a orientação de Piketty (2014). Contudo, no outro polo, a revolução socialista prevista por Marx, também não é algo provável num futuro próximo.

Uma das principais lições que se extrai deste estudo é a influência que a tributação exerce na (des)concentração de renda e/ou capital. Ratifica tal entendimento a indicação da Oxfam (2017a) ao apontar que ¾ da extrema pobreza poderia ser efetivamente eliminada com o auxílio — não apenas — da tributação progressiva, sendo esta, no entender dessa entidade, a principal ferramenta no combate à desigualdade de renda.

O FMI (2017) traçou os efeitos redistributivos dos gastos sociais e da tributação progressiva para as principais economias do planeta e apresentou os seguintes resultados:

Gráfico 4 - Efeitos da tributação e gastos sociais nos países desenvolvidos, no ano de 2015



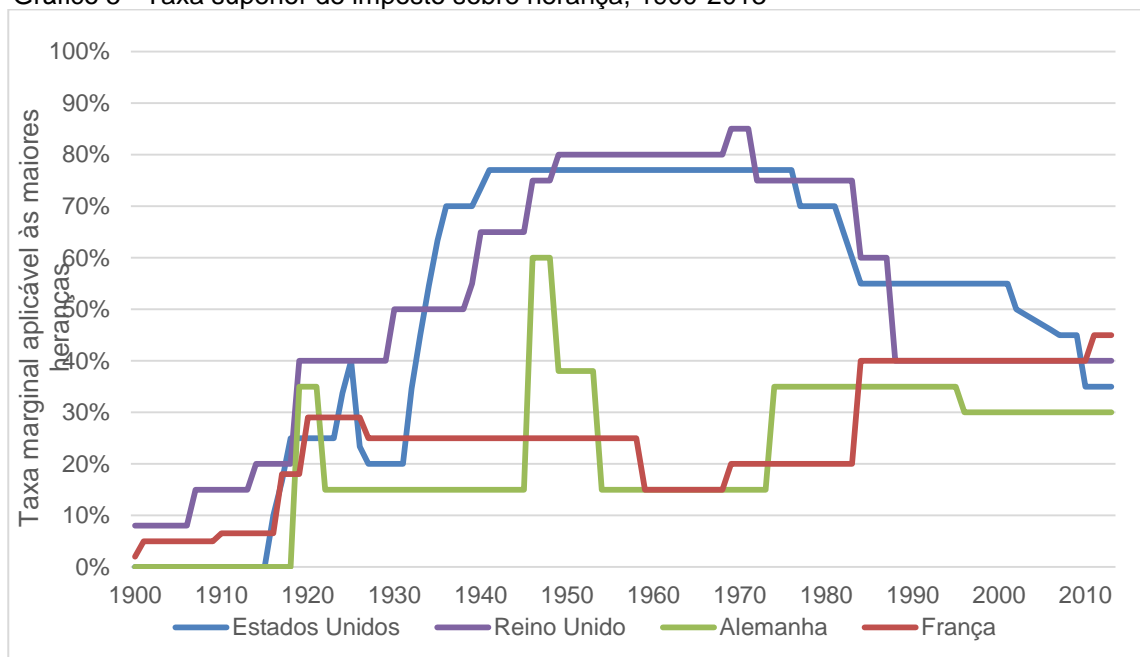
Fonte: FMI (2017, p.7).

¹²⁰ A alíquota marginal do IRPF é de 27,5% e do IRPJ é de 25%, somada a 9% de CSLL totalizando 34% sobre o lucro das empresas enquadradas no Lucro Real ou sobre a receita bruta das empresas enquadradas no Lucro Presumido.

Para além da significativa importância que as transferências ou os gastos sociais possuem na queda da desigualdade de renda, observa-se o papel desempenhado pela tributação, ainda pequeno, mas relevante. Talvez, tal fenómeno, de forma similar ao que afirmou Piketty (2014), ocorra devido à maioria dos dirigentes do planeta terem optado por implementar apenas um polo útil na redistribuição de renda.

Como foi observado no gráfico 3, a tributação sobre a renda vem apresentando uma tendência de queda, a exemplo da tributação sobre a herança que será demonstrada pelo gráfico 5, a qual recebe um papel fundamental na propagação ou contenção das desigualdades de capital¹²¹ e renda, principalmente quando os níveis de concentração do capital estão tão altos e crescentes. Nesse sentido, o estudo da Oxfam (2017a) observou que 1/3 do patrimônio dos bilionários são originários das heranças.

Gráfico 5 - Taxa superior de imposto sobre herança, 1900-2013



Fonte: Piketty (2014, p. 490).

¹²¹ Similarmente à obra *O Capital do Século XXI*, o presente estudo, ao se referir aos termos capital, riqueza e patrimônio, considera-os sinônimos perfeitos.

Piketty (2017) reiterou, passado algum tempo após a publicação de sua principal obra, a necessidade de tributos progressivos sobre as rendas do trabalho e das riquezas herdadas para obtenção da tributação “ótima”. Sobre as heranças, principalmente as mais volumosas, recomenda a taxação entre 50-60%¹²² em combinação com a tributação anual sobre riquezas e rendimentos de capitais. Para fins de comparação, no Brasil, no ano do lançamento de “O Capital do Século XXI”, a tributação sobre herança chegou a 4,1 bilhões, representando singelos 0,24% da tributação total, sendo relativamente insignificante (RFB, 2015). No país, a alíquota nominal máxima atinge o topo ao alcançar 8% e é aplicada com bases e alíquotas consoantes às legislações de cada unidade da federação.

Adicionada à tributação sobre as heranças e rendas, tanto a Oxfam (2017a) quanto o pesquisador francês, propõem a tributação progressiva sobre a renda e global e progressiva¹²³ sobre o capital, sendo uma base de incidência complementar à outra (PIKETTY, 2014; 2017). No entendimento de Piketty (2014), poderia ser aplicada a alíquota de 0,1% sobre patrimônios líquidos abaixo de 200.000 euros e 0,5% sobre patrimônios líquidos de 200.001 a 1.000.000 euros, substituindo a tributação sobre os imóveis. Para os patrimônios acima desses valores, sua indicação seria criar taxas a partir da taxa média de retorno desses capitais, que poderiam ser obtidas com base nas declarações do ano anterior, ficando em torno de 2%. Em 2017, o autor reviu suas indicações antes esboçadas em sua principal obra e reavaliou que pode ter dado muita significância à tributação progressiva do capital para diminuir a desigualdade. Sugere concomitantemente outras políticas (sociais), tais como as de uso de terra, moradia etc. (PIKETTY, 2017).

¹²² No Brasil, os imóveis oriundos de heranças são tributados pelo IPTU ou ITR, cujas alíquotas são diminutas. E, na transferência de tais imóveis, há a incidência do ITCD, cuja alíquota marginal (a depender de cada estado) é de 8%, mas, na maioria dos estados brasileiros, não passa de 4%. Isso quando tais imóveis não são “vendidos” por mera simulação, fazendo incidir o ITBI, cujas alíquotas são municipais e ainda menores do que o ITCD.

¹²³ Existe ao menos um projeto global de tributação, denominado de Erosão da Base Fiscal e Transferência de Lucros (BEPS) proposto pela OCDE. Este projeto visa principalmente o combate à sonegação fiscal e o incremento da arrecadação tributária. Ocorre que, tal projeto não tem obtido sucesso ou aceitabilidade dentre os países, além de não demonstrar preocupação elevada com a regressividade tributária.

Ainda sobre os estudos de Piketty (2014), n' *O Capital do Século XXI*, também é desvelado que dois dos Estados que mais propagam a ideologia (neo)liberal¹²⁴ — EUA e o Reino Unido — foram alguns dos quais que mais intervieram na economia. No caso dos EUA, tributando as rendas em 70% em 1980 (mas passando a 28% em 1988) e as heranças em 70-80% (passando a apenas 35% em 2010), a finalidade era equilibrar as excessividades da concentração do capital e desigualdade. Essa decrescente taxaço foi propiciada pela política do então presidente norte-americano Ronald Wilson Reagan, o qual reformou o sistema tributário americano em consonância com sua ideologia. Nesse sentido, em “harmonia” com essa política, estavam os britânicos que viram a taxaço sobre a renda despencar de 90% em meados de 1980 para 40% por volta de 1990, influência da primeira ministra do Reino Unido no período de 1979 a 1990, perfazendo, assim, a “onda thatcher-reaganiana”. Piketty (2014, p. 496) relata “uma correlação quase perfeita” entre as baixas das taxaço dos tributos sobre a renda e a concentração desta, ou vice-versa. Ademais, percebeu o pesquisador que há uma tendência com influência do Fundo Monetário Internacional (FMI) em reduzir ainda mais a tributação sobre as empresas elevando a tributação sobre o consumo — portanto regressiva — e beneficiando os donos de

¹²⁴A denominação desta corrente de pensamento (do novo liberalismo) como ela em si, não é concebida pelo presente estudo como um tema harmônico e positivo, tampouco, é aceita sem críticas, mesmo aos marxistas, que a aceitam sem indagaço, tais como: vistas a altíssima concentração de renda e capital que se mostra empiricamente crescente e a centralização cada vez maior do capital, seria coerente aceitar o próprio conceito de “novo liberalismo” sem ao menos se questionar os limites não pequenos da retórica capitalista hegemônica que versa sobre a “livre concorrência”? Existe, de fato, a possibilidade de haver uma espécie de “livre mercado” o qual poderia resultar em um “novo liberalismo”, num capitalismo de extremadas monopolização e oligopolização? Ou, seria este termo (neoliberalismo) cunhado pelo pensamento hegemônico capitalista, justamente para que os não adeptos do capitalismo passem a confrontar o “neoliberalismo”, esquecendo que independentemente desta fase particular do capitalismo receber esta ou aquela denominação, o causador das desigualdades socioeconômicas é sistema capitalista e não o “neoliberalismo”? A maioria dos autores marxistas por esta pesquisa descritos, denominam a atual fase do capitalismo como “capitalismo monopolista”. Não seria contraditório simultaneamente aceitar sem críticas o termo “novo liberalismo”, justamente no momento em que a monopolização do capital é sem precedentes? Qual novo liberalismo é possível num cenário factual monopolista? A palavra “neoliberalismo” continuará a ser escrita para manter coerência com o pensamento dos autores (marxistas e não marxistas) que assim o denominam (sem maiores questionamentos). Contudo, esclarece-se que, para a presente pesquisa, tanto o liberalismo quanto o neoliberalismo ou mesmo a terceira via, assim como o regime de acumulação X ou Y, são meios teóricos e práticos do sistema capitalista, que buscam os objetivos almejados por este sistema. As imputações teóricas e empíricas, nesta obra presentes, tratarão conceitualmente o neoliberalismo, estritamente como um momento particular do capitalismo, assim como outros tantos, respeitadas suas especificidades, mas sem o conceber como um problema a ser enfrentado, vez que se entende que a origem das desigualdades citadas, são imanentes e inexoráveis ao sistema capitalista e não ao neoliberalismo.

capitais. Nesse aspecto, o autor parece profético, vista a maior reforma tributária aprovada no governo do presidente dos EUA, Donald Trump. Essa reforma diminuiu a tributação sobre as corporações de 35% para 20%.

Inclinando-se, desde já, às descrições sumarizadas sobre a América Latina (AL) que em breve serão relatadas, denota-se, por meio da narrativa do autor, os laboratórios ideológicos que países subdesenvolvidos passaram a ser:

Uma pesquisa recente bastante detalhada mostrou que a queda das receitas fiscais observada nos países mais pobres ao longo dos anos 1980-1990 é explicada em grande parte pelo desmoronamento das taxas alfandegárias, que nos anos 1970 contribuíam com cerca de 5% da renda nacional. Claro, a liberalização do comércio não é necessariamente ruim em si — contanto que não seja imposta de forma impiedosa pelo exterior e, sobretudo, que leve em conta o fato de que deve ser aos poucos compensada pelo desenvolvimento de uma administração fiscal capaz de arrecadar outros impostos e de encontrar receitas de substituição. Os países hoje desenvolvidos, que reduziram suas taxas alfandegárias cada um a seu ritmo ao longo dos séculos XIX e XX, à medida que lhes parecia útil e que descobriam como substituí-las, não tinham, felizmente, ninguém para lhes dizer o que fazer. Esse episódio ilustra um fenômeno mais geral: a tendência dos países ricos de utilizar as nações menos desenvolvidas como campo de experimentação, sem de fato tentar fazer uso dos ensinamentos de suas próprias experiências históricas. Observa-se hoje uma grande diversidade de tendências em marcha nos países pobres e emergentes. (PIKETTY, 2014, p. 479).

Atento ao fato de os países emergentes serem pouco mais que laboratórios dos países desenvolvidos, são interessantes as colocações do economista da universidade de Cambridge e autor do livro *Chutando a Escada: A Estratégia do Desenvolvimento em Perspectiva Histórica*, Há-Jonn Chang. Questionado sobre a liberação do comércio promovida pelos estados nacionais após o Consenso de Washington, Chang (2018) denunciou que os países que se tornaram ricos usaram de forte protecionismo e empresas estatais, e, só após o enriquecimento que se tornam adeptos do livre comércio, porém este caminho não é o que indicam aos países em desenvolvimento, “chutando a escada” e ocultando este caminho a tais países. Comparou analogamente a economia às crianças, que primeiramente precisam de proteção em vez de trabalho enquanto pequenas para poderem crescer. Chang (2018) avaliou a ideologia (capitalista) neoliberal como fracassada e em curso final.

2.1.2 Concentração de Renda e Capital *versus* Estrutura Tributária na América Latina

De fato, os estudos inerentes à América Latina indicam-na como uma das regiões mais desiguais em termos de renda do mundo, embora tenham verificado uma tendência de queda nos índices de desigualdade¹²⁵, diferente da maioria dos países como os EUA, China e boa parte do continente Europeu, locais que continuaram a aumentar a concentração de renda e os respectivos índices de desigualdade. Dentre as principais barreiras apontadas pelas pesquisas, a indicação é de que Carga Tributária (CT) relativamente estreita, o descenso das alíquotas marginais da taxaçoão da renda, o alto índice de evasão e de benefícios tributários e a falta de equidade vertical e horizontal, contribuem expressivamente para o não desenvolvimento da região, bem como para o aumento das desigualdades de renda e capital (JIMÉNEZ, 2017; PAES, 2017; HANNI; MARTNER, 2017).

Ao analisar os dados disponibilizados pela OCDE, verifica-se a tendência dos países da América Latina e Caribe (ALC), nos últimos 10 (dez) anos, em aumentar a carga tributária.

Dos dados constantes na tabela 2, pode-se extrair que houve aumento de 1,58% na Carga Tributária Média (CTM) nos países da ALC, de 2007 a 2016 — em contraste com a diminuição das alíquotas marginais superiores observada no continente, o que indica que o aumento da CT ocorreu sobre a população de baixa renda — e que, no ano de 2016, a média dos tributos totais em relação ao PIB dos 26 países não ultrapassou os 22,7%, enquanto a média dos países membros da OCDE fez uma carga tributária de 34,3% em relação ao PIB daquele grupo. Ou seja, em termos relativos ao PIB de cada grupo de países, OCDE *versus* ALC, o primeiro tributou 11,6% a mais sua população em relação ao segundo grupo.

¹²⁵ A média do decréscimo dos índices de desigualdade na AL ficou em torno de 9% no período de 2000 a 2014 segundo os estudos de Hanni e Martner (2017). No Brasil, o percentual de queda foi um pouco maior, em torno de 11,1%.

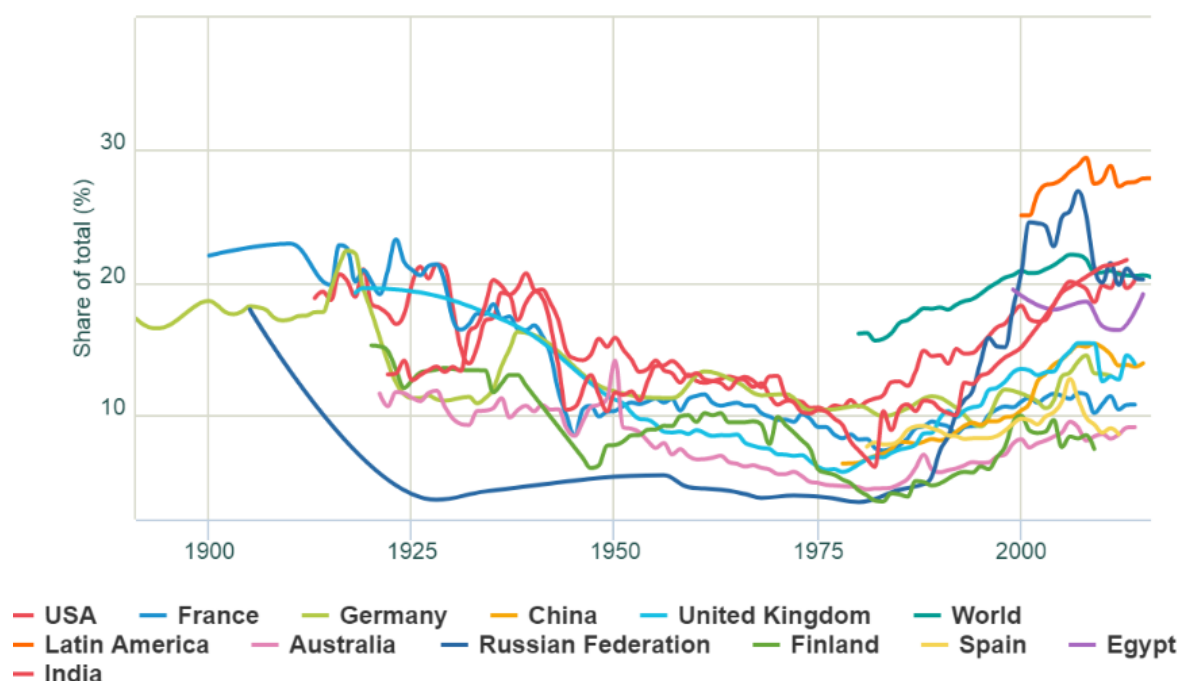
Tabela 2 - Carga Tributária Total – América Latina e Caribe em % do PIB.

PAÍS	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Varição p.p 2007-2016
Chile	22,7	21,4	17,3	19,6	21,1	21,3	19,9	19,6	20,5	20,4	2,32
México	12,6	13,2	13,0	13,4	13,3	13,1	13,8	14,2	16,2	17,2	-4,62
Média da OCDE	33,7	33,0	32,3	32,5	32,8	33,3	33,6	33,9	34,0	34,3	-0,58
Argentina	26,4	27,6	28,9	29,1	29,3	30,6	31,2	31,1	32,0	31,3	-4,93
Bahamas	16,3	17,2	16,5	16,1	18,9	17,6	17,0	17,3	19,9	22,4	-6,10
Barbados	30,2	31,1	30,5	30,6	32,4	33,1	29,5	30,4	33,6	32,2	-2,02
Belize	25,4	24,1	25,4	26,6	25,1	25,0	25,7	27,2	27,3	29,6	-4,26
Bolívia	19,8	21,2	21,7	20,3	22,1	24,4	25,3	26,2	27,6	26,0	-6,17
Brasil	35,1	33,7	32,1	32,4	33,2	32,5	32,4	31,8	32,0	32,2	2,94
Colômbia	19,1	18,8	18,6	18,0	18,8	19,7	20,1	20,4	20,8	19,8	-0,66
Costa Rica	21,9	22,5	21,0	20,7	21,2	21,2	21,9	21,9	22,6	22,2	-0,36
Cuba	44,6	41,7	41,1	37,6	38,4	39,7	37,3	37,5	38,6	41,7	2,90
R.Dominicana	15,0	14,2	12,7	12,3	12,3	13,1	13,7	13,8	13,5	13,7	1,31
Equador	13,2	14,3	15,2	16,6	17,7	19,8	19,6	19,2	21,1	20,5	-7,31
El Salvador	15,4	15,4	14,6	15,4	15,6	16,4	17,3	16,9	17,2	17,9	-2,45
Guatemala	13,9	12,9	12,2	12,4	12,8	12,9	13,0	12,7	12,4	12,6	1,35
Guiana	20,1	22,8	23,5	24,2	23,4	22,5	22,9	23,8	24,2	23,2	-3,20
Honduras	19,0	18,9	17,1	17,3	16,9	17,8	18,4	19,6	20,4	21,4	-2,40
Jamaica	24,8	25,1	24,9	24,9	24,5	24,5	24,9	24,7	25,7	26,7	-1,88
Nicarágua	17,4	16,8	17,1	19,4	20,3	20,9	21,2	21,8	22,3	22,6	-5,15
Panamá	15,7	16,0	15,8	16,7	16,5	16,8	17,1	15,7	15,9	16,6	-0,84
Paraguai	13,9	14,6	16,1	16,5	16,9	17,7	16,4	17,8	17,9	17,5	-3,60
Peru	18,4	18,8	16,9	17,8	18,6	19,3	19,2	19,0	17,2	16,1	2,39
Trindade e Tobago	26,4	29,5	28,4	27,5	26,7	27,6	27,7	30,1	30,6	22,9	3,49
Uruguai	25,1	26,1	25,9	26,2	26,6	26,9	27,5	27,3	27,0	27,9	-2,81
Venezuela	17,0	14,2	14,2	11,8	13,4	14,1	14,4	18,9	20,8	14,4	2,56
AL e Caribe	21,2	21,3	20,8	20,9	21,4	21,9	21,9	22,4	23,1	22,7	-1,58

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da OCDE (2017), dia 03/04/2018, de OECD.Stat.

Corroborando as asserções de Jiménez (2017), Paes (2017), Hanni e Martner (2017), os quais, a exemplo de Piketty (2014; 2017), Oxfam (2017a) e outros, entrecruzaram a tributação e as desigualdades de renda e capital, observa-se, no gráfico a seguir, que, se por um lado a tributação na América Latina é relativamente baixa, por outro a concentração de renda do 1% mais rico frente às rendas nacionais é maior quando comparada com todos os países de outras regiões que possuem seus dados lançados na plataforma desenvolvida por diversos pesquisadores internacionais, contendo a mais ampla base de dados históricos sobre a evolução das desigualdades de renda e capital do mundo, a denominada World Top Incomes Database (WTID).

Gráfico 6 - Participação do 1% mais rico na renda nacional

Top 1% national income shareGraph provided by www.wid.worldFonte: Base de dados da plataforma *World Top Incomes Database*, dia 03/04/2018.

O gráfico acima demonstra que a média da renda do 1% mais rico da América Latina chegou a comportar 27,9% de toda as rendas nacionais em 2016, enquanto a média da renda do centésimo mais afortunado do planeta ficou 5,69% menor em relação à AL, totalizando 20,4% da renda total no mesmo ano. Retroagindo ao ano de 2000, ano em que a América Latina passou a ter os dados incluídos na WTID, quando o 1% mais rico da região apropriava-se de 25,1% de toda a renda nacional. Isso significa que, do ano de 2000 a 2016, a concentração de renda desse centésimo mais rico aumentou 11,16%, dado que não deixa de ser preocupante, ao menos à parte dos outros 99% da população.

Ainda em 2016, o *decil* superior da região apropriou-se de 55,4% da renda total. Desde 1891, ano do qual a WTID possui verificações, ainda que mínimas, não se observa, na evolução da série histórica, nenhuma região ou grupo de países do mundo com tamanha concentração de renda. Por certo, verifica-se uma heterogeneidade ampla nos países que compõem a América Latina, que é corolário a tais médias. Enquanto o centésimo mais rico do Uruguai, no ano de 2012, ficou com 12% do total

da renda daquele país, o Brasil — que terá os dados mais detalhados — em 2015, concentrou 28,3% de toda sua renda nesse mesmo centésimo (WTID, s/d).

Segundo Jiménez (2017), o índice de Gini¹²⁶ atribuído ao Brasil em 2014 era de aproximadamente 0,56%, enquanto esse índice para o Uruguai, no mesmo ano, ficou em torno de 0,38%. O autor ainda revela que no Brasil o número de bilionários é o maior encontrado na AL (43 bilionários), seguido pelo México com 15 bilionários, sinalizando a existência de grandes fortunas que envolvem a região.

2.1.3 As Especificidades da Estrutura Tributária da América Latina: um olhar especial para o Brasil

Paes (2017) concluiu, por meio de seus estudos, que a tributação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) teve incremento de 33% nos últimos 20 anos, na AL, alcançando um pouco mais de 2% em relação ao PIB e representando em torno de 12% da tributação total do grupo no ano de 2010. Em atenção especial ao Brasil, o autor relata que a participação do IRPF está tendendo à estabilidade e que, se comparado com a região, o país arrecada menos do que a média da AL. De 1990 a 2010, o Brasil reduziu a participação do IRPF em relação à arrecadação total em torno de 5% enquanto essa relação teve aumento na AL — como anteriormente observado.

Com relativa progressividade, mas pouca relevância vista sua baixa arrecadação, o IRPF mostra-se insuficiente para compensar a regressividade da majoritária tributação sobre o consumo incidente em toda a AL, escreveu Paes (2017). Tal apontamento tem relação direta com as inferências de outros estudos, que verificaram três fatores básicos que não permitem a progressividade do IRPF na América Latina: o alto índice de evasão tributária¹²⁷, o elevado nível de benefícios fiscais imputados às bases tributárias principalmente oriundas dos rendimentos do

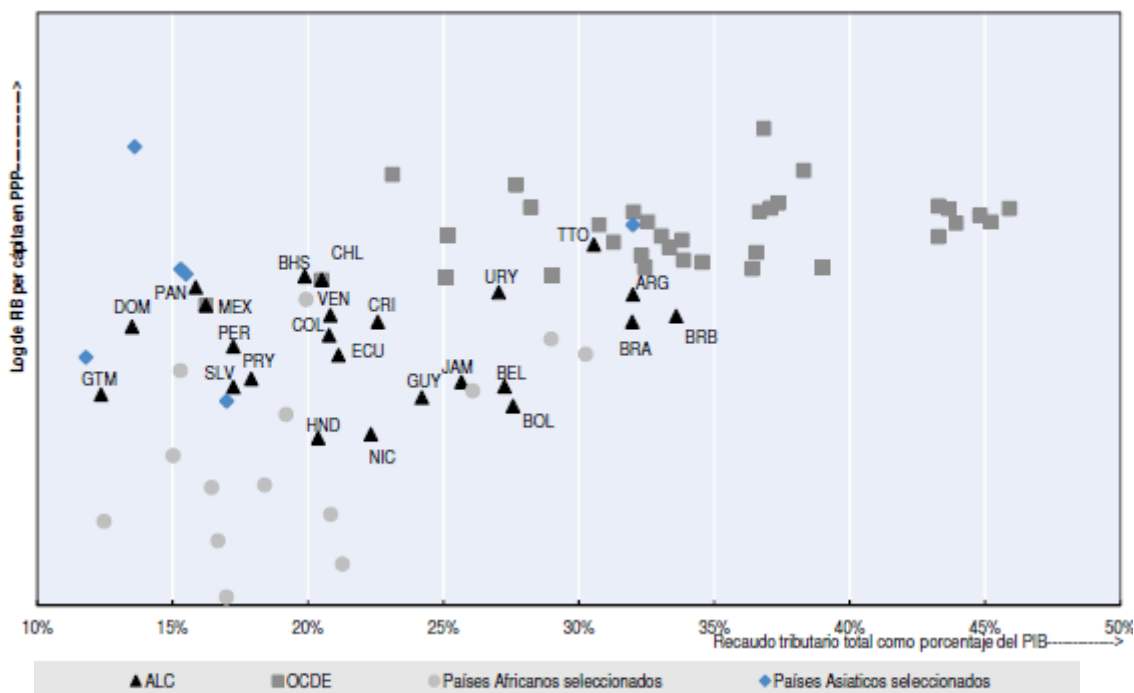
¹²⁶ O Índice ou coeficiente de Gini foi elaborado pelo matemático Conrado Gini, cuja finalidade é de mensurar a desigualdade social de uma determinada amostra. O índice varia de 0 (zero) a 1 (um), sendo que 1 representa a plena desigualdade de renda e 0 representa que não há nenhuma desigualdade.

¹²⁷ A evasão do IRPF na AL é a maior do mundo, alcançando 54,2%, segundo a redação de Jiménez (2017) citando Holzner (2006).

capital e o descenso da alíquota marginal máxima¹²⁸. Esses fatores constituem um grande desafio à região (JIMÉNEZ, 2017; PAES, 2017; HANNI E MARTNER, 2017). Assim, a tributação sobre a renda das pessoas físicas mostra-se bem mais eficiente na redução da desigualdade nos países membros da OCDE se comparados com os países latino-americanos. Enquanto a tributação sobre a renda das pessoas físicas na AL contribuiu modestamente, no ano de 2014, para diminuir meros 2%¹²⁹ da desigualdade, na União Europeia (UE), esse percentual foi de 12,5%, em um grupo de 18 países. (HANNI E MARTNER, 2017).

Algo que parece bem convincente é a relação exposta no relatório anual da OCDE et al (2018). Neste, consta a conexão entre a arrecadação tributária de uma ampla amostragem de países e o aumento ou a diminuição do PIB *per capita*. Sobre o gráfico, o mais notório é que as políticas tributárias parecem ser relativamente regionalizadas se analisados os diferentes grupos de países e suas respectivas semelhanças na arrecadação.

Gráfico 7 - Relação da arrecadação tributária com o PIB *per capita*, no ano de 2015



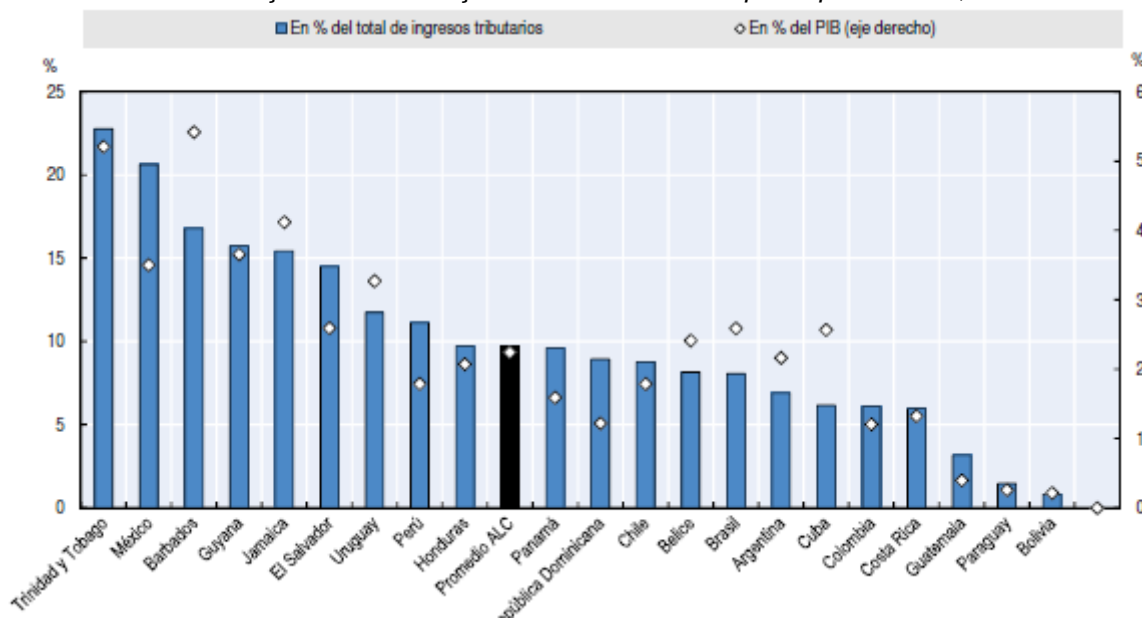
Fonte: OCDE et al. (2018, p. 63).

¹²⁸ A alíquota média máxima em 12 países da AL, incluindo o Brasil, fica em torno de 29%, segundo os dados de Paes (2017). Nesse rumo, o Brasil segue a tendência latino-americana, sem maiores exscrecências.

¹²⁹ Sobre o índice de Gini. Dentre os anos de 2000-2004 e 2010-2014, esse coeficiente foi de 9% (HANNI E MARTNER, 2017),

Também é relevante o desenho que se forma em linha oblíqua e ascendente à direita, o que revela, em termos de média, a relação entre a arrecadação total e o PIB *per capita*. Mas, se é no confronto dos dados do PIB *per capita* com a arrecadação do IRPF que fica evidente a relação positiva de um frente ao outro, o mesmo não ocorre quando comparadas a arrecadação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e o PIB *per capita*, ratificando o enunciado de Jiménez (2017), ao imputar às pessoas jurídicas alíquotas marginais inferiores e temporalmente decrescentes em comparação com a média da OCDE. Para além desse detalhamento, apartados os demais fatores, tais como o acima citado, existem diversas formas de as empresas repassarem os tributos, seja aos custos dos seus produtos ou aos seus trabalhadores, nuances cruciais e caras à progressividade tributária. Voltar-se-á a esse tema quando do estudo sobre a estrutura tributária brasileira.

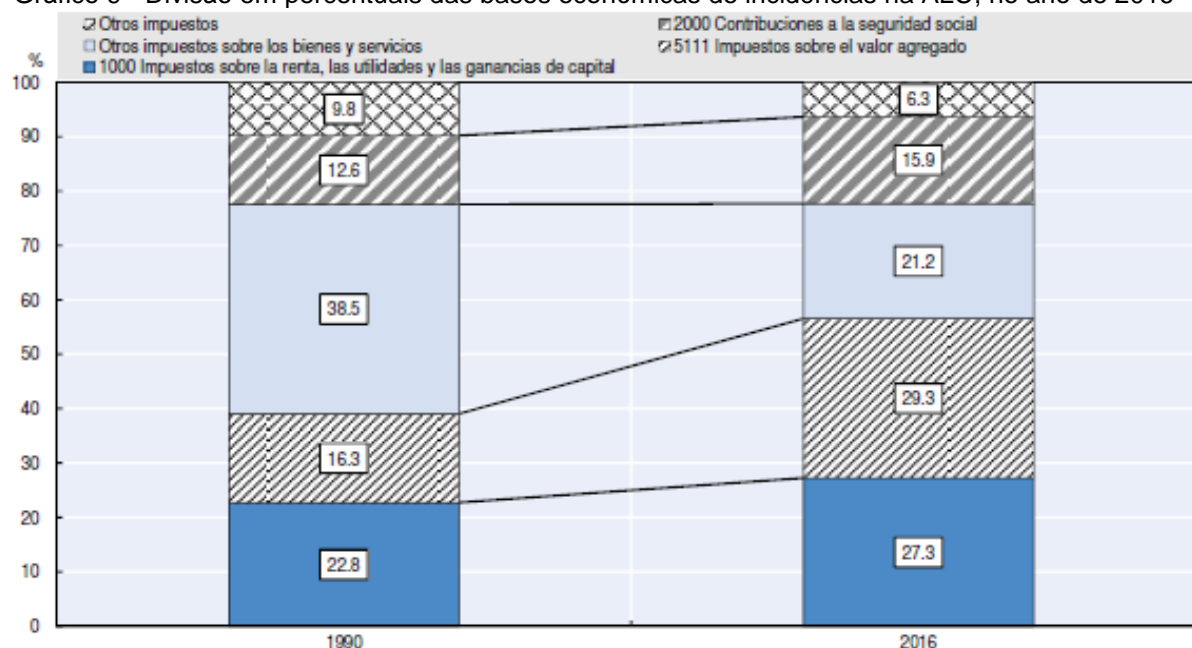
Gráfico 8 - Relação da arrecadação do IRPF com o PIB *per capita* da ALC, no ano de 2016



Fonte: OCDE et al. (2018, p.72).

Outro ponto a ser destacado e que é trazido à luz nos estudos da OCDE et al (2018) diz respeito à forte tributação sobre o consumo, principalmente por meio do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), cuja finalidade principal é a simplificação/racionalização dos sistemas tributários. Excetuando Trinidad e Tobago, México e Panamá, a tributação sobre bens e serviços, ou seja, sobre o consumo, foi majoritária na ALC. O gráfico 9 detalhará melhor essas afirmações.

Gráfico 9 - Divisão em percentuais das bases econômicas de incidências na ALC, no ano de 2016



Fonte: OCDE et al. (2018, p. 65).

Por meio desse gráfico, é possível perceber que, além da evidência da predominância da tributação sobre o consumo, investida na ALC (mais de 50%), há claramente a migração dos impostos tradicionais sobre bens e serviços para o IVA. No Brasil, essa é a principal proposta de reforma tributária, que visa à racionalização e a simplificação do Sistema Tributário Brasileiro (STB). No cerne da proposta de reforma tributária enviada aos presidentes, o Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) (2017), uma *think tank* financiada pelas empresas Ambev S. A., Braskem S. A., Itaú Unibanco S. A., Souza Cruz S. A., Vale S. A., Votorantim S. A. e Huawei do Brasil, propõe a substituição dos cinco¹³⁰ principais tributos sobre os bens e serviços pelo IVA. Tal proposição atende as “recomendações” ao país, descritas no relatório da OCDE (2018a). Ocorre que, apartada a menor onerosidade com o tempo gasto pelas empresas para atender aos órgãos de arrecadações, a maior facilidade do fisco em auditar, devido à relativa simplificação e à possibilidade de efeitos diferentes, tais como uma relativa baixa na Carga Tributária (CT) devido à extinção da tributação em

¹³⁰ PIS, COFINS, ISSQN, ICMS e IPI.

cascata¹³¹, a simples troca da tributação convencional pela tributação sobre o valor agregado muda muito pouco a estrutura tributária, que, nesse caso, permanece optando por tributar o consumo em vez do capital e da renda, ou seja: mantendo as premissas da regressividade¹³². No tocante ao caso brasileiro, em específico, tal transição poderá trazer (outras) sérias consequências: as contribuições constitucionalmente vinculadas aos gastos sociais, como a PIS e a Cofins, seriam permutadas pelo IVA, o qual não teria vínculo constitucional algum com o financiamento da seguridade social brasileira. Na prática, poderia significar o fim — de uma vez por todas — de uma das maiores conquistas sociais advindas da CF/88 (FAGNANI et al., 2018; SALVADOR, 2014).

Ademais, Godoi (2017) tece críticas à OCDE quando esta orienta a adoção de tributos sobre o consumo no esforço de enfraquecer as resistências contra esse tipo de tributação e alerta que, em vez de a CT tornar-se menor com o implemento do IVA, a tendência é de ser majorada, uma vez que diminuiria o volume de benefícios tributários, aumentando a base de cálculo tributada, justamente ao contrário do que aparentam angariar os movimentos corporativos pró-imposto sobre valor agregado (IVA).

A Cepal (2015) elaborou um estudo que relaciona intimamente a política fiscal (no relatório, compreendida por tributos diretos e transferências sociais, tais como os gastos com a seguridade social, programas sociais etc.) com a redução ou o aumento da desigualdade medida pelo coeficiente de Gini. Nesse sentido, apresentou alguns dados, os quais, visando a uma finalidade comparativa, serão abaixo transcritos da seguinte forma: primeiramente, serão apresentados, em forma de tabela, as alterações dos índices de Gini para 17 países da América Latina em decorrência das políticas fiscais; em seguida, serão apresentados os dados em forma de gráfico, que

¹³¹ Tributação em cascata ou tributos cumulativos ocorrem quando a mesma base de incidência refletida no mesmo produto ou serviço é tributada pelo mesmo tributo em mais de uma vez (nas novas transações), ocorrendo, assim, a incidência do tributo sobre o tributo ou uma superposição tributária. A tributação não cumulativa é a possibilidade de o contribuinte compensar os tributos anteriormente tributados. Não raras vezes, é confundida com a tributação sobre o valor agregado, contudo essa última é a tributação que apenas incidirá sobre (basicamente) a diferença entre o preço da compra frente ao preço da venda. Apesar da aparência similar, existem diferenças substanciais entre a não cumulatividade e a tributação sobre o valor agregado. Uma das principais diferenças é que existe uma série insumos e também produtos com benefícios fiscais etc., na qual o comprador não pode tomar crédito de tributos, enquanto, na tributação sobre o valor agregado, tributa-se apenas a diferença da compra e venda.

¹³² Salvador (2014) contextualiza os efeitos da implantação do IVA no Brasil.

apresentam o efeito redistributivo dos tributos e dos gastos sociais na AL, na OCDE e UE.

Tabela 3 - Coeficiente de Gini medido antes e depois dos tributos e transferências públicas na AL, 2011

País	Ingreso de mercado (A)	Ingreso bruto solo con pensiones (B) (B = A + pensiones públicas)	Ingreso bruto (C) (C = B + transferencias públicas en efectivo)	Ingreso disponible en efectivo (D) (D = C – impuesto sobre la renta personal – contribuciones a la seguridad social)	Ingreso disponible extendido (E) (E = D + gasto público en educación y salud)
Argentina	0,536	0,490	0,484	0,469	0,388
Bolivia (Estado Plurinacional de)	0,502	0,493	0,491	0,487	0,432
Brasil	0,573	0,528	0,518	0,502	0,409
Chile	0,546	0,526	0,510	0,499	0,427
Colombia	0,531	0,537	0,531	0,520	0,446
Costa Rica	0,528	0,510	0,503	0,491	0,407
Ecuador	0,481	0,467	0,461	0,453	0,421
El Salvador	0,442	0,445	0,443	0,430	0,384
Honduras ^a	0,551	...	...	0,546	0,493
México	0,496	0,494	0,484	0,460	0,379
Nicaragua	0,465	0,464	0,465	0,452	0,412
Panamá	0,546	0,524	0,519	0,504	0,447
Paraguay	0,523	0,524	0,523	0,520	0,473
Perú	0,487	0,485	0,482	0,461	0,419
República Dominicana	0,560	0,555	0,551	0,545	0,503
Uruguay	0,449	0,411	0,400	0,381	0,313
Venezuela (República Bolivariana de) ^b	0,393	0,384	0,384	0,379	...

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de las encuestas de hogares de los países.

^a En el caso de Honduras, no se pudo estimar el efecto sobre el coeficiente de Gini de las pensiones.

^b En el caso de la República Bolivariana de Venezuela, no se pudo estimar el efecto sobre el coeficiente de Gini del gasto público en educación y salud.

Fonte: Cepal (2015, p. 93).

Os dados¹³³ acima apresentados deixam transparecer que, se verificada a renda pura do mercado, isto é, sem interferências diretas estatais com a política fiscal, o Brasil possui o maior grau de desigualdade de renda (0,573) dentre os países selecionados, e, ainda, 16,93% acima da média (0,49). Comparado com a Venezuela, por exemplo, o Brasil alcança os 45,8% a mais de desigualdade de renda. Em contraste, após os efeitos redistributivos das políticas fiscais¹³⁴, as quais agrupam a

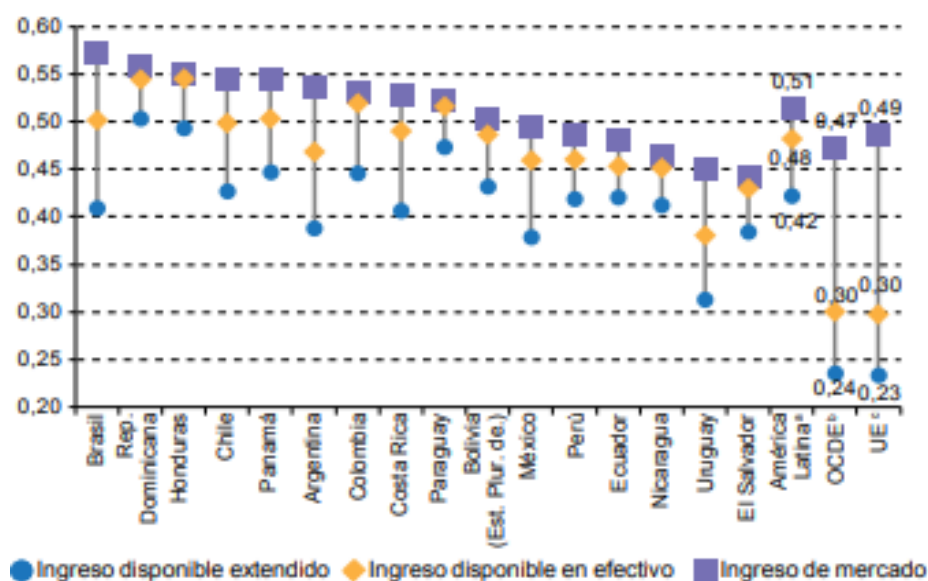
¹³³ As análises de tais dados precisam de relativo cuidado, uma vez que, são oriundos predominantemente de pesquisas domiciliares e provavelmente subestimam as desigualdades.

¹³⁴ O conceito de políticas fiscais presentes no relatório da CEPAL (2015), se restringe a tributos diretos e transferências/gastos sociais.

tributação direta e os gastos com saúde e educação, a América Latina teve sua média de desigualdade de renda, medida pelo índice de Gini, reduzida de 0,51 para 0,42, ou seja, uma retração em termos percentuais de 17,65%. A redução ilustrada relacionada à AL quase dobra no tocante ao Brasil, dessa forma, os impactos redistributivos imbricados no caso brasileiro reduziram a desigualdade de renda em 33,25%, a qual passou a representar um índice de 0,409.

Para uma análise mais acurada, é necessário apartar os efeitos das transferências públicas e da tributação. Após essa segregação, o que chama a atenção é a ineficiência da tributação sobre a renda, relativa ao caso brasileiro. Isso porque o efeito redistributivo percebido acima referente aos tributos no Brasil é baixo, alterando o indicador de 0,518 a 0,502, uma diminuição de apenas 3%, isso sem levar em conta que não faz parte dos agregados que compõem o índice de Gini medido pela Cepal (2015) a tributação indireta, a qual diminuiria ou inverteria essa relação, tornando diminuto o efeito redistributivo da tributação no país, que aliás, representa a região da AL com bastante similaridade, fato que leva à constatação de que essa parte do continente não faz o devido uso desse recurso para a redução da desigualdade. Por outro lado, a Tabela 3, clarificou a relevância redistributiva dos gastos em saúde e educação nos países da amostra e demonstra a progressividade dessas políticas.

Gráfico 10 - Coeficiente de Gini medido antes e depois dos tributos e gastos sociais em 16 países da AL, UE e OCDE, no ano de 2011



Fonte: Cepal (2015, p. 94).

Dados de outra ordem extraídos do relatório da Cepal (2015) levam a uma constatação interessante: nos países que formam a OCDE, por meio das políticas fiscais (tributos e gastos sociais), o coeficiente de Gini passou de 0,47 a 0,24, representando uma queda na desigualdade de 48,93%; na União Europeia (UE), esse mesmo efeito foi de 53,06%, ou seja, com certa semelhança; enquanto isso, nos países da América Latina, no mesmo período, esses índices foram, respectivamente, de 0,51 a 0,42, uma queda de apenas 17,65%, o que se deve, em grande parte, ao caráter regressivo da tributação, prevalentemente sobre o consumo, como previamente exposto.

É notório o destaque percebido no estudo da Cepal (2015), quando observou que 2/3 da redução do coeficiente de Gini advêm das transferências públicas — gastos com saúde e educação —, e tal achado conforma também as regiões da OCDE e da UE, portanto, países ricos que são inúmeras vezes utilizados como paradigmas aos mais pobres, o que, de certa forma, desmistifica um pouco a tendência encontrada nos apontamentos de Thomas Piketty (2014), o qual enfatizou demasiadamente — como ele mesmo confessou (PIKETTY, 2017) — a eficiência da tributação como o meio mais indicado na redução da concentração de renda e capital, embora, sem dúvidas, seja um instrumento que precisa ser muito mais explorado, possui sérias limitações impostas pelo sistema capitalista, as quais, a seguir, serão expostas.

A Cepal (2015), para além de constatar os efeitos atuais do IRPF em 16 (dezesseis) países da AL, que são progressivamente diminutos, fez proposições de incremento de 10 a 20% nesse tributo. Segundo o levantamento, o cenário mudaria para:

Gráfico 11- Projeções com aumento do IRPF por decil na AL, 2011



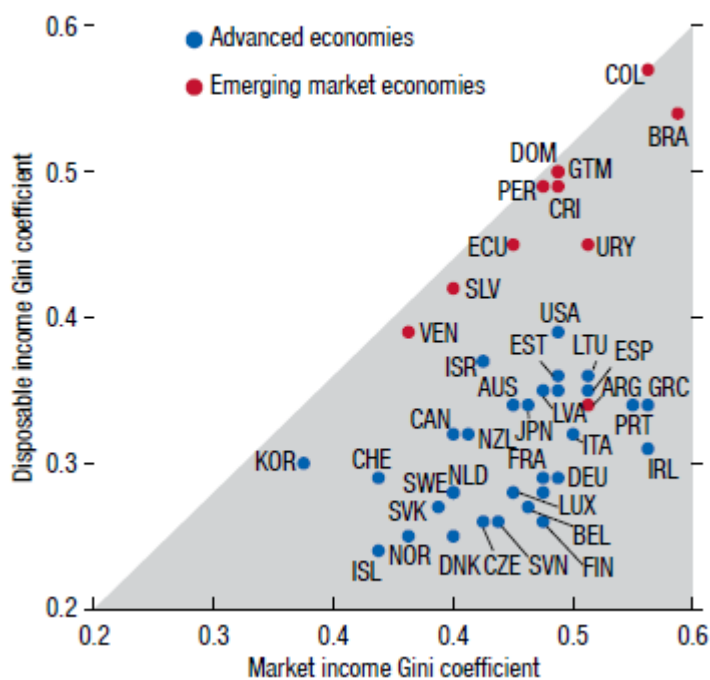
Fonte: Cepal (2015, p.110)

Percebe-se que, após o incremento tributário de 10% e 20% sobre a cobrança do IRPF, mantidas as demais circunstâncias, a desigualdade de renda decresce para 21% e 7% (respectivamente ao percentual de incremento tributário) — esse último muito próximo à média da OCDE (8,3%) e da UE (7,8%).

Outro mito que precisa ser encarado é a presunção popularizada de que os países da AL possuem uma CT elevada, o que frearia o desenvolvimento. Como demonstraram os relatórios da OCDE et al. (2018), do Hanni e Martner (2017) e da Cepal (2017), a carga tributária média nos países da AL fica em torno de 21%, enquanto nos países da OCDE permeia os 34,4%.

Findando este espaço onde foram sumarizados algumas das principais lacunas estruturais da tributação e da desigualdade de renda na América Latina, apresenta-se, por derradeiro, um gráfico que compacta e demonstra as brechas diferenciais nos impactos redistributivos das políticas fiscais entre os países da AL e outros de economia avançada, embasando, ao menos em parte, a correlação entre a estrutura tributária e a desigualdade de renda, expostas até este trecho da pesquisa.

Gráfico 12 - Diferentes efeitos redistributivos: economias emergentes x avançadas, em 2015



Fonte: FMI (2017, p. 9)

O FMI (2017) ratificou o entendimento de que boa parte do efeito atenuado na redistribuição de renda nos países emergentes da AL em comparação com os países desenvolvidos advém, segundo seu relatório, da baixa transferência pública direta (gasto social) e da atrofiada progressividade tributária que protagoniza um reduzido efeito redistributivo.

2.1.4 Concentração de Renda e Capital versus Estrutura Tributária Brasileira

A seguir serão descritos alguns dos principais estudos sobre a desigualdade de renda e capital. Após, haverá a exposição de algumas das mais relevantes pesquisas críticas que evidenciaram parte da estrutura tributária brasileira, por vezes, propondo alterações. Por derradeiro, serão confrontadas a tributação incidente sobre os trabalhadores assalariados versus a tributação sobre os empresários, bem como trazidos à luz os principais mecanismos legais que estes, os empresários, em conluio com suas empresas, efetuam para diminuir o ônus tributário. Além disso, serão elaboradas análises comparativas entre a tributação proporcional incidente sobre os pequenos empresários cotejando com a tributação sobre os grandes empresários.

É oportuno reiterar que as principais análises serão efetuadas tendo em vista os grandes empresários, ou seja, aqueles que constam no topo da distribuição da renda e capital, os quais serão expostos nos iminentes parágrafos.

2.1.4.1 Os Números da Desigualdade Brasileira

Praticamente todos os números que quantificam a desigualdade de renda e capital relatados até agora são inferiores quando comparados com o caso brasileiro.

Após a divulgação da obra *O Capital do Século XXI*, que, para além de ter desnudado a injusta estrutura tributária global, reexpôs e reafirmou a profundidade das desigualdades de renda e capital, houve um aumento significativo de pesquisadores debruçados sobre os dois assuntos. Para o Brasil, em especial quando Thomas Piketty frisou que não conseguiu obter os dados fiscais, mas que os tinha solicitado sem sucesso, iniciou certa pressão de parte dos estudiosos e da sociedade sobre o governo nacional para divulgação desses dados, influenciada também pela lei de acesso à informação, promulgada em 2011, o acesso foi liberado no ano de 2015.

Infelizmente, ainda hoje, são poucos pesquisadores ligados a esse assunto no país (CATTANI, 2018).

Ademais, a abertura dos dados do IRPF promoveu análises teóricas bem mais quantificáveis e qualificadas do que se percebia pelo uso restritivo do coeficiente de GINI. Esse indicador é relevante, mas o fato de o Brasil ter em tal ano o coeficiente de 0,56 pouco ajuda no detalhamento, estudo e enfrentamento da desigualdade apontada e na sua própria compreensão. Após a categorização dos dados extraídos das tabelas disponibilizadas pela RFB, pode-se acompanhar a formatação da concentração de renda no país e, daí em diante, observar, ao menos, os principais fundamentos que contribuem para a equidade ou iniquidade de renda e capital.

Nesse sentido, apesar da quantidade ainda baixa de pesquisadores, tais estudiosos avançaram e vêm avançando quantitativa e qualitativamente sobre o assunto. Medeiros, Souza e Castro (2015), por exemplo, verificaram a concentração de renda dos 0,1%, 1% e 5% mais ricos do país, apresentando, dentre os anos de 2006 a 2012, percentuais de concentração de renda bem mais elevados se comparados com os dados das pesquisas domiciliares sobre os mais ricos, concentrando no milésimo do topo 11% da renda fiscal, enquanto o 1% mais rico se apropriou de pouco menos de 25% dessa renda, e os 5% mais abastados concentram o equivalente a 44% de toda renda fiscal, sem tendência de queda durante os últimos anos estudados.

O orientando de Thomas Piketty, inclinado aos estudos da iniquidade brasileira, Morgan (2015), por meio da *Paris School of Economics*, pesquisou as desigualdades de renda no Brasil. Sua pesquisa¹³⁵ compreendeu o país nos anos de 1933 a 2013 e sinteticamente concluiu que o 1% mais rico da população brasileira detinha, antes dos efeitos do IPRF, 27,5% da renda nacional (taxa que se confirma desde o ano de 1997, entretanto este percentual aumentou para 28,3%, no ano de 2015)¹³⁶, confirmando os estudos que são divulgados por meio da plataforma criada por diversos pesquisadores intercontinentais, a WTID.

¹³⁵ Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>>. Acesso em: ???

¹³⁶ Para acompanhar a série histórica comparativa da desigualdade de rendimentos dos 1% ou 10% mais ricos, bem como dos 40% médios ou dos 50% mais pobres, observada a metodologia dos pesquisadores, pode-se acessar o site: <http://wid.world/>.

Os dados acima demonstrados vão ao encontro dos apontamentos de Souza e Medeiros (2015) e Souza (2016) — este último foi agraciado com o primeiro lugar na premiação da CAPES, no ano de 2017, como melhor tese de doutorado em sociologia: a concentração de renda do Brasil no intervalo de 1926 a 2013 — especificamente, sobre a participação na renda do centésimo mais rico que foi elevada durante todo século XX, com ainda maior concentração deste 1% durante o período do golpe militar de 1964, achado que foi ratificado pelo relatório da Oxfam (2017b).

Corroboraram os demais estudos, Gobetti e Orair (2015; 2017), ao praticamente ratificarem integralmente esses percentuais. Contudo, ao estudarem o décimo (10%) mais rico da distribuição de renda, verificaram, assim como verificou Salvador (2016): a inexistência de equidade vertical e horizontal, efeitos nocivos dos benefícios fiscais (principalmente isenção de lucros e/ou dividendos); a tributação progressiva em queda nos anos de 2007-2013; a progressividade advinda quase totalmente das alíquotas sobre os rendimentos oriundos do trabalho quando comparadas as rendas do capital, sendo que estas, muitas vezes, são isentas de tributação e, quando tributadas na fonte, recebem alíquotas neutras (proporcionais). Gobetti e Orair (2015; 2017) pesquisaram com bastante detalhamento o *decil* mais rico e encontraram dissemelhanças consideráveis em seu interior: esses 10% apropriaram-se de 54,1% de toda renda fiscal enquanto o centésimo mais abastado obteve 24,5%. Mas o assombroso é que apenas o meio milésimo mais detentor de renda no país, ou seja, por volta de 71 (setenta e uma) mil pessoas, concentraram 8,8% da renda nacional¹³⁷. Mais adiante, será retomado o estudo sobre esse *decil* segundo o viés causador de tamanha apropriação da renda na ótica dos autores.

A Oxfam (2017b) publicou um estudo no qual, confrontando com os dados do relatório que emitiu sobre o planeta, descobriu que, no Brasil, apenas 6 (seis) pessoas possuem o mesmo patrimônio que 100 (cem) milhões de brasileiros. Em profundo

¹³⁷ Em uma publicação no ano de 2017, os autores encontraram percentuais diferentes para os níveis de concentração de renda. Em que pese não se ter encontrado explícito a que ano se refere tal aferição, leva-se a crer que são percentuais referentes ao ano-calendário de 2013. Porém, na nota 3 (três) do estudo, esclarecem que se trata de uma atualização da pesquisa elaborada em 2015, que seria inerente ao ano-calendário de 2013, assim ressurgem a incerteza. Os resultados foram: para os 10% mais ricos, pertenceu a renda de 50,8%; para o 1% mais rico, 21,9%; enquanto para o milésimo mais abastado, 10,2%; por fim, para o meio milésimo mais rico, 8,5% da renda.

contraste, encontram-se 16 (dezesseis) milhões de pessoas que vivem abaixo da linha da pobreza. Também é observado nessa pesquisa que os 5% mais “ricos” apropriam-se da mesma renda dos 95% menos “ricos”¹³⁸. Dessa forma, um trabalhador que recebe um salário mínimo por mês levará em torno de 19 (dezenove) anos para alcançar a renda de um único mês de um super-rico. Esses dados revelam que o Brasil é o país com maior concentração de renda no mundo, ao menos dos países que disponibilizaram tais dados.

Para elucidar com mais clareza os números da desigualdade no país, será transcrita a tabela a seguir, extraída do artigo publicado por Morgan (2017b)¹³⁹:

Tabela 4 - Limites de renda e participações nos rendimentos no Brasil, 2015

Grupo de Renda	No. de Adultos	Limite de Renda	Renda Média	Participação de Renda
População Total	142.540.336	R\$ 0,00	26,242	100%
Inferior 50%	71.270.168	R\$ 0,00	6,549	12,5%
Interm. 40%	57.016.134	R\$ 12,961	22,376	34,1%
Topo 10%	14.254.034	R\$ 43,803	140,174	53,4%
Topo 1%	1.425.403	R\$ 216,849	622,239	23,7%
Topo 0,1%	142.540	R\$ 797,290	2.881,959	11%
Topo 0,01%	14.254	R\$ 3.525,915	14.184,637	5,4%
Topo 0,001%	1.425	R\$ 31.189,964	65.015,386	2,5%

Fonte: Morgan (2017b, p.239).

Primeiramente, antes de qualquer análise, é preciso ter consciência de que as mensurações elaboradas pelos diversos autores são próximas e semelhantes, contudo, por consequência da metodologia utilizada por cada um, houve diferenças relativamente irrelevantes. Apesar dos percentuais expostos nessa última tabela, tem-se que levar em conta que esses percentuais refletem a apropriação da renda antes dos efeitos da tributação sobre ela. Por meio dessa tabela, dentre outras informações, é possível observar que restou aos 50% mais pobres dos declarantes

¹³⁸ A sinalização com aspas nas palavras ricos, pobres, consumidores e investidores, são destaques que são feitos para alertar o leitor que a concepção desta pesquisa sobre tais palavras é diversa de boa parte (ou toda) da literatura sobre o STB, que adiante será explicitada.

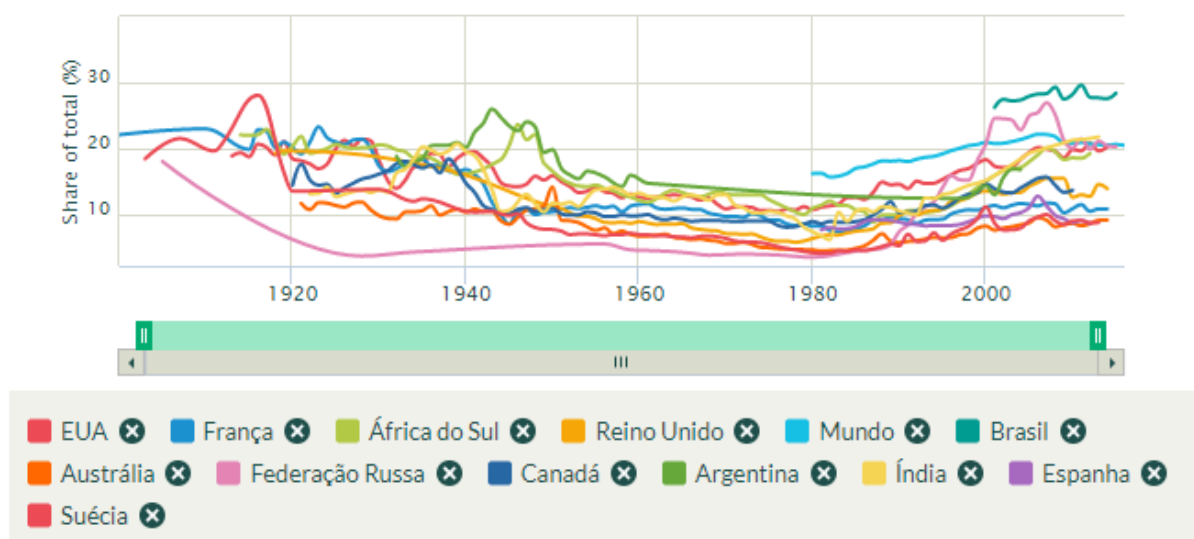
¹³⁹ Esse estudo é bastante interessante, uma vez que sua metodologia é singular e também bastante ampla: o autor faz coletas de três bases de dados diferentes (PNAD, dados da DIRPF e Sistema de Contas Nacionais), o que torna possível a obtenção de maior fidedignidade das rendas do capital (pela DIRPF), do trabalho (pela PNAD) e permite a comparação com as contas nacionais. Além disso, detalha significativamente a concentração de renda na elite brasileira.

do IRPF em 2015 dividir 12,5% do total da renda enquanto, na outra ponta, apenas o milésimo mais rico acomodou 11%.

Outro dado interessante é que, para fazer parte do décimo (10% da população) mais rico, o indivíduo precisa receber no mínimo 43,8 mil reais no ano, número que é relativamente baixo. Porém, a média de renda desse grupo é de 140,1 mil reais anual, o que significa a vasta heterogeneidade interna imanente a este *decil*. Assim, para que um indivíduo esteja dentre o centésimo mais rico (1% da população), é necessária renda mínima de 216 mil reais anual e média de 622 mil reais, o que também aponta para uma enorme heterogeneidade nesse centésimo. No milésimo (0,01% da população) mais abonado, a renda mínima por pessoa é de 797 mil reais anual, enquanto para estar no seletivo grupo do centésimo de milésimo mais rico (0,001% da população), é preciso uma renda mínima de 31,1 milhões de reais anual.

O Gráfico 13, extraído da base de dados do WTDI (s/d), evidencia a supremacia brasileira na concentração de renda do centésimo mais abastado desde o ano 2001, limiar em que o Brasil passou a ter seus dados incluídos no banco de dados. Enquanto na média mundial o 1% mais rico se apropriou de 20,6%, no Brasil, esse percentual, no ano de 2015, antes dos efeitos do imposto sobre a renda, foi de 28,3%. Quando a análise é sobre o *decil* superior da renda, o país perde apenas para a África do Sul, ao menos se comparado com os países que possuem os dados lançados no site do WTID.

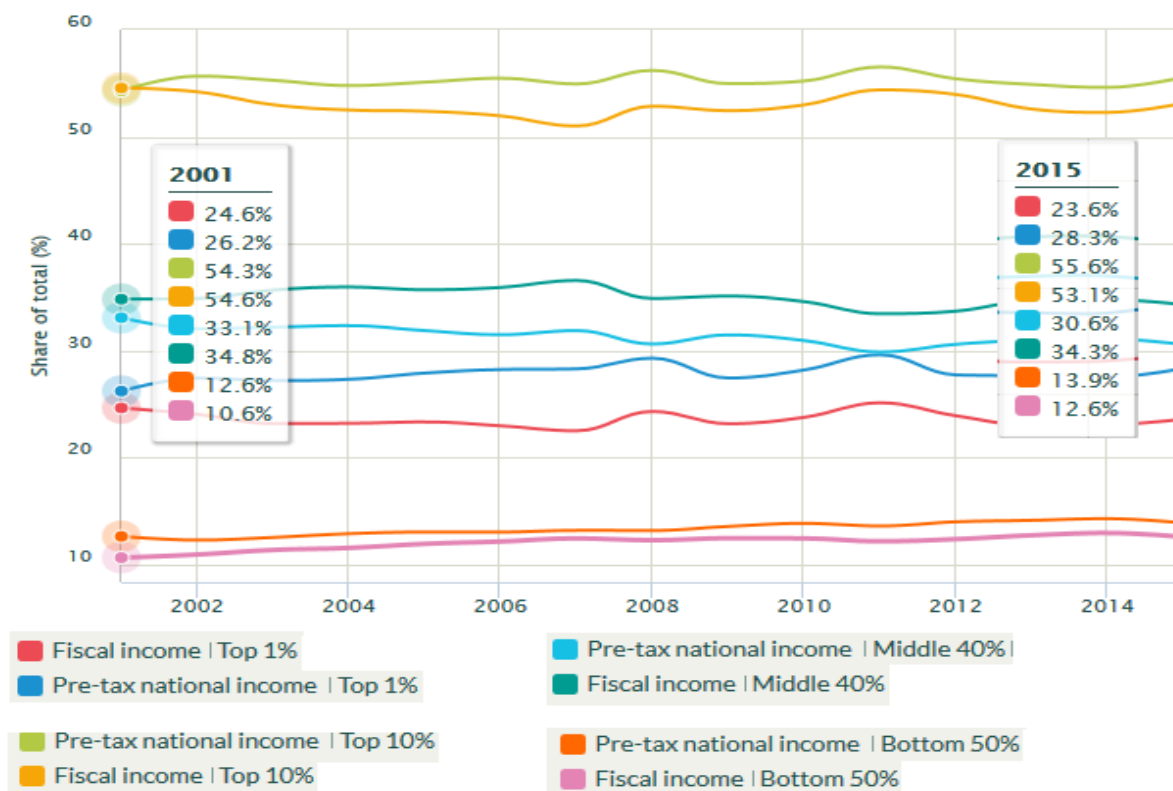
Gráfico 13 - Concentração de renda mundial dos 1% mais ricos, 1900 a 2016



Fonte: *World Top Incomes Database*. Acesso em: 8 abr. 2018.

Para se ter uma ideia, ainda que preliminar da (baixa) progressividade do IRPF, bem como para obter maior detalhamento das rendas pré e pós-tributação, extraiu-se, de forma personalizada, os dados do WTID (s/d), que serão expostos na forma de gráfico:

Gráfico 14 - Efeitos do IRPF na concentração de renda do Brasil, de 2001 a 2015



Fonte: Banco de Dados WTID (S/D). Acesso em: 8 abr. 2018.

Na diversidade de dados acima expostos, o que mais chama a atenção é a estabilidade da concentração de renda pré e pós-tributação no Brasil, fator que desvela a baixa progressividade do IRPF e a preferência pela manutenção política temporal dessa taxa em moldes similares, praticamente inerte na função de equidade que poderia exercer, principalmente quando analisado o último *decil*, o qual passa a sentir a regressividade a partir dos últimos centésimos, segundo Pinheiro, Waltenberg e Kerstenetzky (2017), Gobetti e Odair (2015; 2017). Das informações que são possíveis de extração por meio dos dados constantes no gráfico supra, ao menos em parte, há a convalidação e a ratificação das pesquisas de Gobetti e Orair (2015; 2017), Morgan (2015; 2017a; 2017b), Medeiros, Souza e Castro (2015), Souza (2016),

Salvador (2014; 2016), OXFAM (2017b), Lettieri (2017), Zockun (2017), Souza e Medeiros (2015; 2017), Pinheiro, Waltenberg e Kerstenetzky (2017).

Também se percebeu, por meio desse gráfico, que os 50% da base tiveram um pequeno incremento na renda, mesmo após a taxaçoão do IRPF, com um ganho de 2% durante o período demonstrado. O mesmo não se percebe ao analisar o centésimo ou o *decil* do topo, os quais tiveram ligeiras perdas proporcionais, de onde poderiam levantar-se questionamentos, tais como: se essa redução na participação da renda do setor médio e alto não seria um dos motivos que os levaram majoritariamente a “renegar” as políticas de parte da esquerda brasileira que esteve nos governos desse período. Bem, mas é preciso cuidado com o otimismo nesses dados, uma vez que, conforme relatou Morgan (2017b), as pessoas constantes no topo da renda continuaram a obter uma parte bem maior do crescimento anual dessa renda devido à enorme concentração que reside no *decil* mais rico ou à baixa representatividade que exercem os 50% da base. Dos 9% de aumento da renda média fiscal desse período, apenas 32,6% foi apropriado pelos 50% menos abastados, quando 39,9% foi apossado pelos 10% mais ricos (MORGAN, 2017b).

2.1.4.2 A Estrutura Tributária Brasileira

No Brasil, no ano de 2016, a Carga Tributária (CT) total foi de 32,38% (RFB, 2017), tendo sido repartida entre os três entes da federação da seguinte forma durante os anos de 2007 a 2016:

Tabela 5 - Repartição da carga tributária no Brasil, 2007 a 2016.

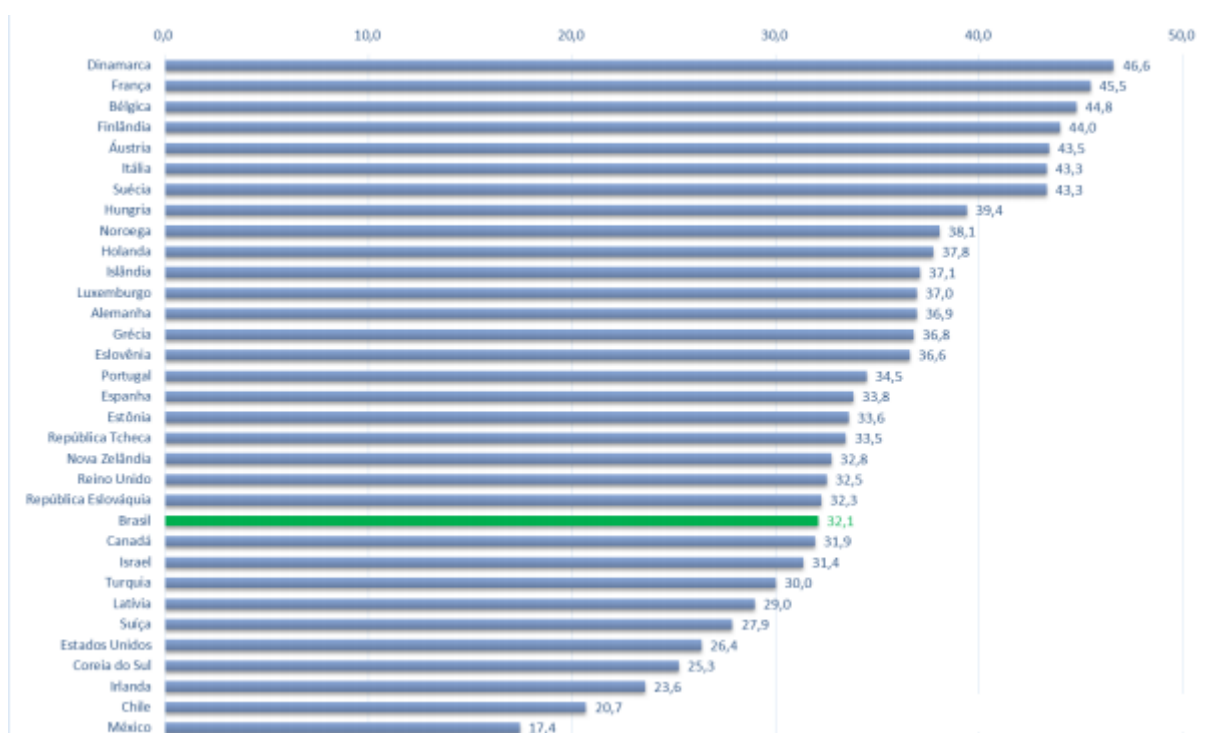
Ente Federativo	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Governo Federal	69,99%	69,40%	68,83%	69,02%	70,01%	69,08%	68,96%	68,47%	68,36%	68,27%
Governo Estadual	24,83%	25,46%	25,71%	25,47%	24,48%	25,15%	25,28%	25,46%	25,41%	25,40%
Governo Municipal	5,18%	5,15%	5,45%	5,51%	5,52%	5,78%	5,76%	6,07%	6,23%	6,34%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: RFB (2017, p.4).

Dessa forma, fica evidente a majoritária arrecadação por parte da União em comparação com os estados, Distrito Federal e municípios. Também é de se notar a pequena perda na repartição tributária por parte da União, a qual, desde 2011, vem sendo reduzida em face da maior arrecadação dos estados e municípios, estes se revezando, se analisada a trajetória de 2011 a 2016.

Em comparação com os países da OCDE, a CT assim se comporta:

Gráfico 15 - Carga tributária brasileira comparada à OCDE, no ano de 2016



Fonte: RFB (2017, p.9)

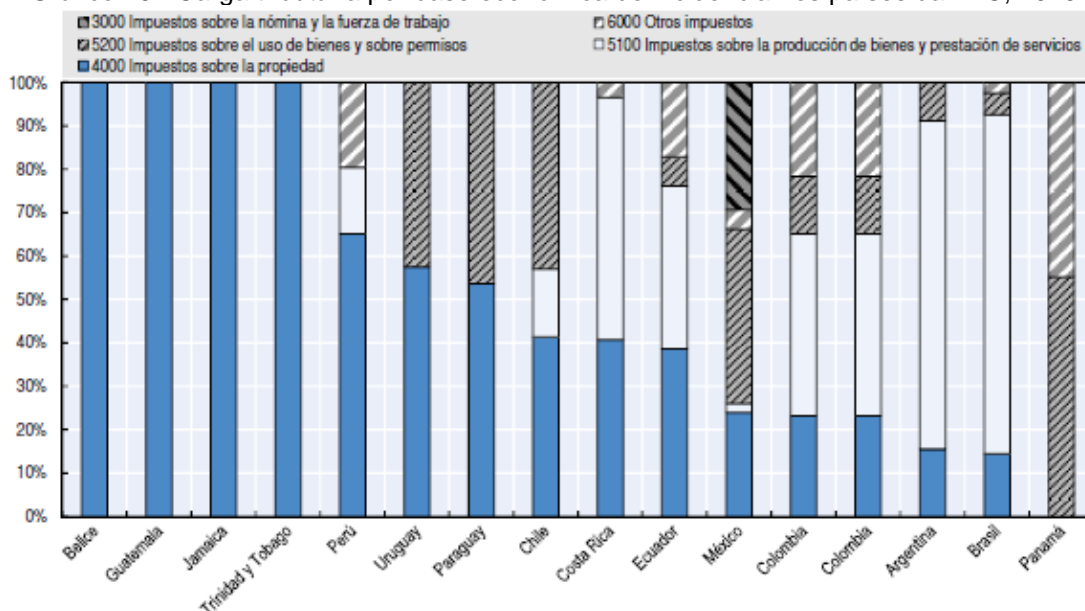
Em confronto com a retórica popularizada de que o Brasil é o país com maior CT do mundo — ou um dos países —, percebe-se que não é bem assim¹⁴⁰, uma vez que a tributação brasileira não apresenta tais condições, embora, se comparada com a AL, como feito anteriormente, o país se destaca, mas, frente à média da OCDE, ficou 4,2% aquém no ano de 2015. Nesse sentido, é importante compreender as pesquisas de cunho crítico e não meramente tecnicistas — cujos fins permeiam a elisão tributária, dentre outros. Aquelas pesquisas desdobram questionamentos, por

¹⁴⁰ Paes (2010) corrobora esse entendimento.

exemplo: como poderia um país como uma CT similar à de países desenvolvidos ter tamanha desigualdade como as que acabaram de ser apresentadas?

Assim, a mera apresentação da CT é um dado que pouco ajuda no estudo da tributação como um meio, se apartado dos demais. Isso porque uma série de outros elementos precisam ser analisados, como, por exemplo, quais as bases econômicas de incidência que o país mais onera ou beneficia com a tributação. Nesse sentido, a própria CF/88¹⁴¹ já delimitou quais seriam as bases econômicas tributadas e qual ente teria a competência tributária para tal. Boa parte da literatura nacional e internacional segrega e define as três bases econômicas de incidência na seguinte forma: capital, consumo e renda¹⁴², o que não é o caso da RFB (2016) e tampouco da OCDE et al (2018). Ainda assim, essa distinção pouco interfere nos objetivos do presente estudo.

Gráfico 16 - Carga tributária por base econômica de incidência nos países da ALC, 2015



Fonte: OCDE (2018, p.76).

Dos países constantes no relatório da OCDE et al (2018), o país que mais tributa sobre a base consumo é o Brasil, ultrapassando os 60%¹⁴³. Por meio desse

¹⁴¹ Alínea “a”, Inciso VI, do art. 150: “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”.

¹⁴² Capital, patrimônio e riqueza serão sinônimos nesta pesquisa, bem como tributos sobre bens e serviços que compõem a base de incidência do “consumo”. Cabe mencionar um outro ponto: existem estudos que optam por ter uma quarta base: folha de salários. A exemplo dos estudos de Salvador (2014) e mesmo em obras como a de Thomas Piketty (2014), percebe-se que, parte dessa base, deveria, ao entender, ser alocada na base “consumo” (em especial os tributos patronais), e outra parte na base “renda”. Por não ser algo que seja central, ainda que relevante, não serão tecidas considerações complementares.

¹⁴³ Entre os anos 2000 a 2011, houve redução dos tributos incidentes sobre o consumo, passando de 59,7% a 55,7%, conforme apontou Salvador (2014).

dado, revela-se, parcialmente, um sistema tributário — o qual não é alheio a correlação de forças — que optou por tributar desproporcional e principalmente as pessoas que vivem direta ou indiretamente da renda do trabalho (trabalhadores aposentados, desempregados, desocupados e duplamente o trabalhador assalariado que arca com a tributação incidente sobre a renda do trabalho e sobre o seu consumo). Isso porque a base de incidência consumo é altamente regressiva, como comprovou boa parte das pesquisas citadas neste estudo, e sua incidência acaba sendo deletéria a quem auferes as menores rendas, as quais advém majoritariamente e abundantemente do trabalho, não da atividade empresarial, principalmente se o ponto de reflexão for o topo da renda.

Após a comparação com alguns países da ALC, os quais, do outro lado, serviram de parâmetro na evidência de que o Brasil é um dos países que menos tributa a renda e o segundo que menos tributa o capital (OCDE et al, 2018), será exposto o cotejamento entre Brasil e OCDE, elaborado pela RFB (2017).

Tabela 6 - Bases econômicas de incidência: Brasil x OCDE, 2006-2015

	Carga Tributária Total		Renda, Lucros e Ganhos de Capital		Folha de Salários		Propriedade		Bens e Serviços		Outros	
	2006	2015	2006	2015	2006	2015	2006	2015	2006	2015	2006	2015
Brasil	33,3	32,1	6,2	5,9	8,2	8,4	1,2	1,4	16,1	15,8	1,6	0,6
Média OCDE ⁽¹⁾	34,7	35,2	12,3	11,8	9,1	9,8	1,9	1,9	11,1	11,4	0,2	0,2

Fonte: RFB (2017, p.12), dados extraídos da base de dados da OCDE Stat.

Em comparação com a OCDE, para além de uma CT ligeiramente inferior, o Brasil distancia-se exponencial e negativamente na tributação sobre renda e capital e se põe à frente na tributação sobre o consumo. Ou seja, nota-se, desde já, que, no país onde há a maior desigualdade e concentração (estudadas) de renda do mundo no centésimo superior, e o segundo no *decil* superior, a tributação apresenta-se inerente e essencialmente também dissemelhante.

As pesquisas que buscam compreender a estrutura do STB costumam frequentemente estudar os tributos diretos e indiretos e conseqüentemente seus efeitos, relacionando-os com as bases econômicas de incidência. No Brasil, boa parte

das pesquisas¹⁴⁴ parte da base mais tributada, ou seja, o consumo, e a relaciona mais ou menos diretamente à regressividade do sistema tributário, ou, ainda, estudam a involução da tributação sobre a renda e o capital, demonstrando as consequências e, algumas vezes, elencando as opções mais racionais que poderiam ser tomadas, no objetivo da tributação como uma política social (também).

Mas, em especial, um estudo elaborado por Siqueira et al. (2017) contrapõe, ao menos, parte dos estudos¹⁴⁵ que foram apreciados. Os autores concluem que o STB é neutro em termos de regressividade ou progressividade tributária, ou seja, não apresenta exponencialmente nem uma e nem outra, sendo equivocada a visão de alguns autores que proferem tais resultados. Justificam a suposta imprecisão teórica argumentando que tais pesquisas ignoraram a “subdeclaração dos rendimentos das famílias mais pobres, e a (2) subdeclaração do nível e da progressividade do imposto de renda pago pelas famílias” (ibid., p. 501-502). Com argumentos reforçados, declaram que a mensuração da CT indireta deveria ser elaborada fazendo-se uso das despesas de consumo, não da renda. Isso porque, segundo os autores, teoricamente o conceito postulado por Friedman sobre a renda permanente infere que as famílias tendem a manter um nível simétrico de consumo, mesmo quando com renda menor ou inexistente, pois fazem uso da poupança ou do endividamento para manter tal condição. Dessa forma, os estudos que possuem como viés exclusivo a renda, pendem ao equívoco, segundo Siqueira et al. (2017). Do lado prático, citou Siqueira et al. (2017), o rendimento das famílias da base carece de reporte nas pesquisas domiciliares, fato evidenciado quando a renda dos estratos mais baixos ligados às pesquisas é bem menor do que suas despesas. Mesmo assim, os autores, para fins de comparabilidade, utilizaram a renda como parâmetro para aferir a carga tributária total. Contudo, para mitigar possíveis distorções, ajustaram a renda usando dados das despesas das famílias, e sumariamente encontraram:

¹⁴⁴ Por exemplo, pode-se observar Pintos-Payeras (2010), Godoi (2017), Silveira (2008) e Zockun (2017).

¹⁴⁵ Zockun (2017), Gobetti e Orair (2015; 2017), Morgan (2017b) e Waltenberg e Kerstenetzky (2017).

Quadro 1 - Carga tributária total: POF 2008-2009

Décimos de renda familiar per capita	Tributos Indiretos (Consumo)	Tributos Diretos (Renda)	Carga Tributária Total
1	15,4	0,3	15,7
2	14,7	1,1	15,8
3	14,5	1,8	16,3
4	14,4	2,1	16,5
5	13,7	2,7	16,4
6	13,6	2,1	15,7
7	13,3	3,2	16,5
8	13,1	3,6	16,7
9	12,7	4,1	16,8
10	10,9	9,4	20,3

Fonte: Siqueira et al. (2017, p. 520), com dados da POF 2008-2009

Inicialmente, a consideração a ser feita é de que há um limite referente à estimativa de renda do topo quando os dados são extraídos da PNAD e/ou POF, as quais serviram de base de dados na elaboração dessa tabela. Isso se deve ao fato de que a renda familiar *per capita* máxima do último *decil* evidenciado pela tabela acima é desproporcionalmente menor do que a renda do último *decil* encontrado nas pesquisas que possuem como base de dados as tabelas do IRPF divulgadas pela RFB, e a não observância desse detalhe poderia resultar em inflexões. Por consequência, as estimativas das alíquotas médias dos tributos indiretos¹⁴⁶ tendem a ser exponencialmente menores se comparadas às descritas na tabela acima quando analisadas com o fulcro no 1% mais rico, exposto pelas pesquisas que utilizam o banco de dados da RFB. Com efeito, a progressividade que se percebe advinda da tributação direta, se cotejada com a renda do centésimo mais rico, tende a ser bem menor, neutra ou inexistente. Siqueira et al. (2017) justificaram que, se a renda é subestimada nas pesquisas domiciliares, a tributação também, de tal sorte que não afetaria necessariamente as conclusões que foram tecidas sobre a CT total. Por fim, parece evidente que, se o objetivo envolve o estudo do décimo superior apontado pelas tabelas apresentadas pela RFB e suas particularidades, o que não foi o caso do estudo dos autores que elaboram tal tabela, tais dados deixam a desejar. Contudo, contribuem, dentre outros, ao indicarem claramente que quanto maior for a renda *per*

¹⁴⁶ Os autores utilizaram o IRPF e as contribuições previdenciárias na análise dos tributos diretos.

capita familiar menor será a importância da base de incidência do consumo, devido às oportunidades desse estrato do topo em não limitar toda sua renda apenas ao consumo, mas também aplicar em poupança, patrimônio e similares. Isso leva a crer que o milésimo superior da renda possui alíquotas efetivas de tributos indiretos muito aquém das expostas pela tabela acima. No entanto, não se encontrou, na literatura, nenhum estudo que tenha se proposto a avaliar a tributação indireta do milésimo superior da renda.

Do lado da tributação direta, sumariamente, a maioria das pesquisas se debruça especialmente sobre o Imposto sobre a Renda (IR), amparando-se na literatura nacional e internacional, na possibilidade que esse imposto fornece em apurar as desigualdades e, por último, no seu caráter progressivo, ou, ao menos, na condição que tal tributo apresenta em elevar a progressividade tributária a depender da sua estrutura. Assim, serão doravante esboçadas algumas particularidades do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e físicas, acrescidas da CSLL, que incide sobre o lucro das pessoas jurídicas.

Para que se possa acompanhar temporalmente a evolução da legislação sobre a tributação do lucro das empresas e fazê-lo relacionando com o período político e histórico, serão expostas as leis (Quadro 2) que alteraram as alíquotas na linha do tempo, as respectivas alíquotas, o respectivo ano da alteração e vigência, bem como demais informações pertinentes.

Observa-se por meio do Quadro 2, que foi no período do governo FHC quando ocorreram as maiores alterações do intervalo estudado, nas alíquotas do IR sobre o lucro das empresas, ratificando os apontamentos de Salvador (2014) e Gobetti e Orair (2015; 2017). As empresas foram agraciadas com uma redução de alíquota que passou de 25% para apenas 15%, e, referente ao adicional, a depender da faixa de lucro as alíquotas, decresceram de 18% ou 12% para 10%. Apesar de indicarem a tendência global à desoneração das empresas, as análises das alíquotas nominais são frágeis se feitas de forma isolada, pois, no caso brasileiro, além da redução da alíquota, os benefícios concedidos às empresas sobre as bases de cálculo foram excrescentes. Na década de 1990, os países da OCDE apresentaram comportamento semelhante no tocante à redução das taxas marginais, porém é possível perceber que os países mais desenvolvidos reduziram menos suas taxas quando analisadas por

meio da ponderação da taxa *versus* PIB, conforme percebe-se por meio dos estudos da *Tax Foundation*¹⁴⁷.

Quadro 2 - Leis e alterações referentes às alíquotas do IRPJ/empresas: 1991-2018.

Período-base	Alíquota		Regime Tributário: Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, sujeito ao Adicional IRPJ	Observação
	IRPJ	Adicional IRPJ		
1991	30%	-	-	Lei 7.689/88 art. 10; Lei 8.218/91 art. 19
	-	5%	Acima de Cr\$ 35.000.000,00 até 70.000.000,00 Anuais	
	-	10%	Acima de Cr\$ 70.000.000,00 Anuais	
1992	30%	-	-	Lei 8.383/91 art. 49
	-	10%	Acima de 25.000 Ufir Mensal; ou Acima de 150.000 Ufir Semestral	
Período-base	Alíquota		Regime Tributário: Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, sujeito ao Adicional IRPJ	Observação
IRPJ	Adicional IRPJ			
1993 e 1994	25%	-	-	Lei 8.541/92 art. 3º
	-	10%	Acima de 25.000 Ufir Mensal; ou Acima de 300.000 Ufir Anual	
1995	25%	-	-	Lei 8.981/95 arts. 33 e 39
	-	12%	Acima de R\$ 15.000,00 até 65.000,00 Mensais; ou Acima de R\$ 180.000,00 até 780.000,00 Anuais	
	-	18%	Acima de R\$ 65.000,00 Mensais; ou Acima de R\$ 780.000,00 Anuais	
1996	15%	-	-	Lei 9.249/95 art. 3º
	-	10%	Acima de R\$ 20.000,00 Mensais; ou Acima de R\$ 240.000,00 Anuais	
1997 até 2007	15%	-	-	Lei 9.430/96 arts. 2º e 4º
	-	10%	Acima de R\$ 20.000,00 Mensais; ou Acima de R\$ 60.000,00 Trimestrais; ou Acima de R\$ 240.000,00 Anuais	

Fonte: Elaboração do autor com auxílio de consultoria especializada (LEFISC) a partir das buscas nas leis no *site* do Planalto.

Como a tributação sobre o lucro das empresas é composta pelo IRPJ e a CSLL, abaixo (Quadro 3) será apresentada a evolução histórica parcial dessa contribuição a partir do ano de 1991.

¹⁴⁷ A média simples e a ponderada da alíquota nominal do IRPJ nos países da OCDE foram, respectivamente: 25,5% e 32,5%. Para verificar: <https://taxfoundation.org/occd-corporate-income-tax-rates-1981-2013>.

Quadro 3 - Leis e alterações referentes às alíquotas da CSLL/empresas: 1991-2018

Período-base	Alíquota		Observação
	CSLL	Ajustada (dedução na sua própria base de cálculo)	
1991 a 1995	10%	9,090909%	Lei 7.856/89, art. 2º; ADN SRF 05/91
1996	8%	7.407407%	Lei 9.249/95, art. 19; ADN SRF 05/91
01.01.97 a 30.04.99	8%	Extinção do Ajuste (Contribuição deixou de ser dedutível na sua base)	Lei 9.249/95, art. 19; Lei 9.316/96 art. 1º
01.05.99 a 31.01.2000	12%	-	Lei 9.249/95, art. 19; Lei 9.316/96 art. 1º; MP 2.158
A partir de 01.02.2000	9%	-	Lei 9.249/95, art. 19; Lei 9.316/96 art. 1º; MP 2.158; Lei 10.637/2002 art. 37

Fonte: Elaboração própria com auxílio de consultoria especializada (LEFISC) a partir das buscas das leis no *site* do Planalto.¹⁴⁸

Há de se salientar que, por meio do art. 9º da Lei nº 9.294/95, o governo FHC instituiu algo muito peculiar se observadas as legislações tributárias do planeta: a figura dos Juros Sobre o Capital Próprio (JSCP). Na prática, excetuadas as justificativas pouco convincentes de sua criação, como, por exemplo, tal medida faria os acionistas investirem nas empresas vistas a escassez de investimento da época e seus motivos, o que até hoje não foi comprovado e tampouco revisto, essa possibilidade tributária fez com que as empresas que eram tributadas à média nominal de 34% sobre o lucro passassem a poder deduzir o montante¹⁴⁹ da conta JSCP da base de cálculo do Lucro Real (LR). Já, sobre os rendimentos dos sócios (PF) que são auferidos por meio desse mecanismo, a tributação é linear de 15%, bem distante

¹⁴⁸ Exclusive à CSLL sobre as instituições financeiras.

¹⁴⁹ Introíni e Moretto (2017) citam a matéria "Incentivo externo contra Juros sobre Capital Próprio" publicada em 02 de dezembro de 2014 no *Blog das Caldeiras (Valor Econômico)*, na qual um levantamento feito com 87 empresas incluídas no Ibovespa e no IBr-X calculou que, por meio de tal mecanismo, (JSCP) as empresas esperavam economizar 25 bilhões de reais, enquanto o cálculo de renúncia de receita elaborado pelo Tesouro Nacional encontrou 15 bilhões de reais.

da tributação incidente sobre a renda do trabalho, por exemplo, que obedece à tabela progressiva, cuja alíquota máxima nominal é de 27,5%.

No art. 10 da mesma lei, o governo FHC promoveu uma das maiores excrescências histórica do STB quando, concomitantemente com a instituição dos juros sobre o capital próprio, propiciou a total isenção dos lucros e dividendos antes tributados à alíquota nominal constante de 15% que recaía sobre os empresários, medidas apontadas pelos estudos de, por exemplo, Lettieri (2017), Salvador (2014), Gobetti e Orair (2015; 2017) e Introíni e Moretto (2017) como consequência da adoção das teorias econômicas¹⁵⁰ — e de pensamento — hegemônicas nas décadas de 1980 e 1990. Uma tabela comparativa criada por Gobetti e Orair (2015) reúne com bastante clareza¹⁵¹ os efeitos da implementação dessas duas alterações.

Tabela 7 - Tributação do lucro empresarial no Brasil: antes e após a Lei 9.249/95

Lucro e impostos	Antes da Lei 9.249	Depois da Lei 9.249	Diferença
Lucro bruto	100.0	100.0	0.0
Lucro tributável	100.0	70.0	- 30.0
IRPJ=25%	25.0	17.5	-7.5
CSLL=9%	9.0	6.3	-2.7
JSCP	0.0	30.0	30.0
IRRF=Capital (15%)	0.0	4.5	4.5
Dividendos	66.0	46.2	-19.9
IRRF-Capital (15%-0%)	9.9	0.0	-9.9
Total de imposto	43.9	28.3	-15.6
Lucro líquido acionista	56.1	71.7	15.6

Fonte: Gobetti e Orair (2015, p.7)

Sumaria e preliminarmente percebe-se que o efeito dessa legislação desonerou os empresários e diminuiu significativamente a arrecadação aos cofres públicos.

¹⁵⁰ Para entender esse período histórico do capitalismo, que acabou reorientando a tributação brasileira, recomenda-se as seguintes leituras: O’Conor (1977), Wood (2011; 2014), Harvey (1996; 2005; 2008), Clarke e Newman (2011), Peroni (2012; 2015), Ball (2012), Ong (2007), Apple (2003), Ball e Olmedo (2015), Rocha (2015), Chang (2018), Moraes (2001), Paulo (2015), Pereira (2009) e Montañós e Duriguetto (2011). Expressa-se que a presente pesquisa poderia contextualizar esse período usando tais referenciais, contudo em pouco contribuiria, uma vez que esse e outros períodos históricos do capitalismo foram e são esmiuçados, inclusive por autores críticos ao STB. Fez-se tal opção, pois entende-se que a efetiva contribuição desta pesquisa fundamenta-se justamente no pleno alcance de seus objetivos.

¹⁵¹ Apesar de os autores terem desprezado o fato de que o adicional do IRPJ ocorre apenas em parcelas maiores de 20.000 ao mês, o estudo se mostra integro principalmente para as empresas que auferem lucros muito superiores a este valor, as quais constituem um dos principais focos do presente estudo.

Considerando a média de rendimentos retirados por meio dos juros sobre o capital próprio na razão de 30% e a exclusão da tributação sobre os lucros ou dividendos, os empresários elevaram seu lucro líquido¹⁵² de 56,1% para 71,7%, nessa tabela teórica e comparativa elaborada por Gobetti e Orair (2015; 2017). A CSLL e o IRPJ, que juntos, antes da lei, somavam 34%, após, passaram a representar apenas 23,8%. No entanto, a tributação sobre a “nova” figura dos JSCP captou 4,5% de tributos, o que compensou com *déficit* a perda antes vista, totalizando a arrecadação de 28,3% com o advento da lei, em face de 43,9% que, antes dela, era orientada aos cofres públicos. Em suma, “houve” uma clara e notória preferência¹⁵³ em desonerar o empresariado, mesmo que tais medidas ajudem a distanciar o tão almejado e “recomendado” equilíbrio fiscal.

Específica e cronologicamente, devido à relevância que possui na literatura o IRPF, foram pesquisadas algumas das principais alterações que ocorreram ao longo do tempo em suas alíquotas nominais máximas.

Tabela 8 - Principais alterações nas alíquotas máximas do IRPF

Ano Calendário	Alíquota Máxima IRPF	Base Legal
1922	8%	Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922
1926	10%	Lei nº 4.984, de 31 de dezembro de 1925
1931	15%	Decreto nº 19.550, de 31 de dezembro de 1930
1936	18%	Lei nº 183, de 13 de janeiro de 1936
1944	20%	Decreto-lei nº 5.600, de 21 de junho de 1943
1948	50%	Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947
1962	65%	Lei 4.154, de 28 de novembro de 1962,
1965	50%	Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965
1989	25%	Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988
1994	35%	IN SRF 14/1994
1996	25%	IN SRF 70/1995
1998	27,5%	IN SRF 101/1997
2018	27,5%	IN RFB 1.500/14

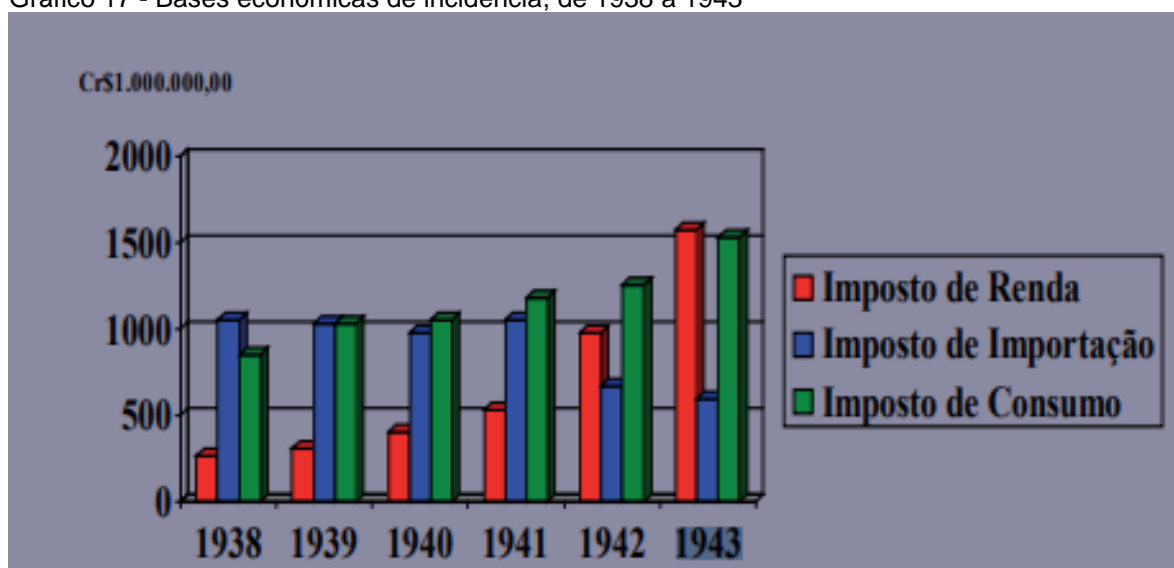
Fonte: Elaboração própria a partir de buscas nos *sites* da RFB e do Planalto.

¹⁵² Os autores chamam de lucro bruto, no entanto não se entende por lucro bruto o lucro entregue aos empresários após todas as suas deduções, conforme consta no RIR/99 e nas normas internacionais de contabilidade. Dessa forma, nesta pesquisa, tal lucro foi considerado como lucro líquido.

¹⁵³ Políticas tributárias semelhantes foram adotadas pelo governo Reagan nos EUA, mas não tão contundentes em seus propósitos como foi o caso do Brasil (GOBETTI; ORAIR, 2017).

Observa-se que o IRPF fora criado com alíquota máxima de 8%, recebendo aumentos de alíquotas máximas sucessivos até o ano de 1962, quando atingiu seu ápice no percentual de 65%. Nesse sentido, adquiriu, nesse período histórico de majoração de suas alíquotas, certa semelhança com diversos países desenvolvidos no tocante a sua relevância na arrecadação tributária. Em 1965, já no período militar, houve uma forte diminuição da alíquota marginal máxima do IRPF, completada pelo governo Sarney no ano de 1989, quando reduziu ainda mais, passando de 50% para apenas 25%. Apesar de, em um curto espaço de tempo, ter sido elevada para 35%, nos últimos anos a alíquota manteve-se intacta em 27,5% desde o governo FHC.

Gráfico 17 - Bases econômicas de incidência, de 1938 a 1943



Fonte: Nóbrega (2016, p.62), com dados extraídos dos balanços nacionais.

O Gráfico acima é bem ilustrativo: enquanto o país ia aumentando as alíquotas máximas do IRPF, a base econômica de incidência “renda” ganhava a notoriedade que os recentes estudos nacionais e internacionais apontaram como sendo uma das principais saídas para enfrentar a altíssima concentração de renda e, por consequência, a sua desigualdade. Nos estudos de Souza e Medeiros (2015) e Souza (2016), é possível observar o comportamento decrescente da concentração de renda do centésimo mais rico desse período, o que poderia levar a plena ratificação de que a tributação é o meio evidente a se apostar para mitigação das desigualdades. Porém, é preciso cuidado para não isolar a tributação como a única força propulsora contra a desigualdade, e, nesse sentido é necessário observar com maior historicidade as concessões (HARVEY, 1996) que o capital teve de fazer em favor dos trabalhadores

assalariados, não apenas no Brasil, mas no mundo todo, em relação ao modo de produção fordista e aos planos econômicos adeptos da teoria Keynesiana (MONTAÑOS E DURIGUETTO, 2011), fato que não desmerece, tampouco diminui, a importância da tributação na busca por maior igualdade. Feito esse aparte, o que se pode observar com clareza é que a tributação no Brasil é relativamente às avessas de grande parte dos países da ALC e mais ainda da OCDE, premissas que levaram diversos autores a procurarem os efeitos atuais da tributação na desigualdade ou na concentração de renda.

Dos dados presentes na Tabela 9, extraídos da OCDE, numa amostra de 35 países, apreende-se que a média percentual de tributação sobre os lucros e dividendos que recai sobre os rendimentos dos empresários, nos países selecionados pela OCDE, é de 24,07%, e que, se somada a tributação sobre os lucros das empresas (PJ) e empresários (PF), a média tributada seria de 42,31%. Exceto na Estônia, que, a exemplo do Brasil, não tributa lucros e dividendos, todos os demais países da OCDE tributam lucros e dividendos na Pessoa Física (PF), com uma taxa que varia de 6,94% a 44%. Outra comparação que revela uma tendência é demonstrada ao confrontar os dados extraídos referentes ao ano de 2017 cotejando-os com os dados referentes ao ano de 2000¹⁵⁴: nesse ínterim, evidencia-se a opção da maioria dos países em baixar a tributação sobre os lucros e dividendos dos acionistas, na média de 5,93% nos países da OCDE. Esse indicador pode ser relacionado com o poder de barganha cada vez maior dos conglomerados empresariais, principalmente em países como Turquia, Suíça, Holanda, Japão e Hungria. No outro polo, aumentaram com mais significância — porém, aquém do decréscimo percebido — a tributação sobre os lucros e dividendos Finlândia, Noruega, Coréia do Sul e — um pouco menos — o Reino Unido. Apesar da notável perda de interesse pela tributação dos lucros e dividendos nos países centrais, se comparados com o Brasil, ainda há uma diferença exponencial, uma vez que este sequer atualmente tributa tais rendimentos.

¹⁵⁴ Disponível em: <<http://stats.oecd.org/Index.aspx#>>. Acesso em: 11 abr. 2018.

Tabela 9 - Tributação sobre lucros e dividendos nos países da OCDE - 2017

<i>País (Country)</i>	% Tributação S/Lucros (IRPJ)	Lucro Antes da Tributação (PJ)	Lucro Distr.	% IRPF - Retido na Fonte	% IRPF S/ Lucros ou Dividendos dos Sócios (Brutos)	Dividendos Brutos	Imputação / crédito fiscal sobre dividendos	Imposto pessoal líquido	Taxa de IRPF	Taxa Geral = IRPJ+IRPF	Taxa Geral = IRPJ+IRPF ano de 2000	continua
												Diferença entre o ano de 2000 a 2017
<i>Australia</i>	30,00	142,86	100,00	..	47,00	142,86	30,00	42,86	24,28	47,00	48,51	-1,51
<i>Austria</i>	25,00	133,33	100,00	27,50	27,50	..	..	..	27,50	45,63	50,50	-4,87
<i>Belgium</i>	33,99	151,49	100,00	..	30,00	..	..	..	30,00	53,79	49,14	4,65
<i>Canada</i>	26,70	136,43	100,00	..	53,53	138,00	25,02	34,53	39,34	55,54	61,04	-5,50
<i>Chile</i>	25,00	133,33	100,00	..	35,00	133,33	25,00	33,33	13,33	35,00	45,00	-10,00
<i>Czech Republic</i>	19,00	123,46	100,00	15,00	15,00	..	..	..	15,00	31,15	41,35	-10,20
<i>Denmark</i>	22,00	128,21	100,00	..	42,00	..	..	..	42,00	54,76	59,20	-4,44
<i>Estonia</i>	20,00	125,00	100,00	..	0,00	..	..	..	0,00	20,00	26,00	-6,00
<i>Finland</i>	20,00	125,00	100,00	..	34,00	..	..	..	28,90	43,12	29,02	14,10
<i>France</i>	36,40	157,23	100,00	..	44,00	..	..	..	44,00	64,38	63,15	1,23
<i>Germany</i>	30,18	143,22	100,00	26,38	26,38	..	..	..	26,38	48,59	60,93	-12,34
<i>Greece</i>	29,00	140,85	100,00	15,00	15,00	..	..	..	10,00	36,10	35,00	1,10
<i>Hungary</i>	9,00	109,89	100,00	..	15,00	..	..	..	15,00	22,65	46,70	-24,05
<i>Iceland</i>	20,00	125,00	100,00	..	20,00	..	..	..	20,00	36,00	37,00	-1,00
<i>Ireland</i>	12,50	114,29	100,00	..	51,00	..	..	..	51,00	57,13	57,44	-0,31
<i>Israel</i>	24,00	131,58	100,00	..	27,00	..	..	..	27,00	44,52	52,00	-7,48
<i>Italy</i>	24,00	131,58	100,00	26,00	26,00	..	..	..	26,00	43,76	44,88	-1,12
<i>Japan</i>	29,97	142,80	100,00	20,32	20,32	..	..	..	20,32	44,20	66,65	-22,45
<i>Korea</i>	24,20	131,93	100,00	..	41,80	111,00	9,91	11,00	35,40	51,03	44,64	6,39
<i>Latvia</i>	15,00	117,65	100,00	..	10,00	..	..	..	10,00	23,50	25,00	-1,50
<i>Luxembourg</i>	27,08	137,14	100,00	..	42,00	..	..	..	21,00	42,39	52,23	-9,84
<i>Mexico</i>	30,00	142,86	100,00	10,00	42,00	142,86	30,00	42,86	17,14	42,00	35,00	7,00

continuação

<i>País (Country)</i>	% Tributação S/Lucros (IRPJ)	Lucro Antes da Tributação (PJ)	Lucro Distr.	% IRPF - Retido na Fonte	% IRPF S/ Lucros ou Dividendos dos Sócios (Brutos)	Dividendos Brutos	Imputação / crédito fiscal sobre dividendos	Imposto pessoal líquido	Taxa de IRPF	Taxa Geral = IRPJ+IRP F	Taxa Geral = IRPJ+IRP F ano de 2000	Diferença entre o ano de 2000 a 2017
<i>Netherlands</i>	25,00	133,33	100,00	..	25,00	..	..	..	25,00	43,75	74,00	-30,25
<i>New Zealand</i>	28,00	138,89	100,00	..	33,00	138,89	28,00	38,89	6,94	33,00	38,98	-5,98
<i>Norway</i>	24,00	131,58	100,00	..	29,76	..	..	..	29,76	46,62	27,99	18,62
<i>Poland</i>	19,00	123,46	100,00	19,00	19,00	..	..	..	19,00	34,39	44,00	-9,61
<i>Portugal</i>	29,50	141,84	100,00	25,00	28,00	..	..	..	28,00	49,24	51,40	-2,16
<i>Slovak Republic</i>	21,00	126,58	100,00	7,00	7,00	..	..	..	7,00	26,53	39,65	-13,12
<i>Slovenia</i>	19,00	123,46	100,00	25,00	25,00	..	..	..	25,00	39,25	47,50	-8,25
<i>Spain</i>	25,00	133,33	100,00	..	23,00	..	..	..	23,00	42,25	52,68	-10,43
<i>Sweden</i>	22,00	128,21	100,00	..	30,00	..	..	..	30,00	45,40	49,60	-4,20
<i>Switzerland</i>	21,15	126,82	100,00	..	21,14	..	..	..	21,14	37,81	56,49	-18,68
<i>Turkey</i>	20,00	125,00	100,00	..	35,00	..	..	..	17,50	34,00	64,98	-30,98
<i>United Kingdom</i>	19,00	123,46	100,00	..	38,10	100,00	0,00	0,00	38,10	49,86	45,14	4,72
<i>United States</i>	38,91	163,68	100,00	..	28,51	..	..	..	28,51	56,32	65,60	-9,28
Médias	24,13	132,71	100,00	19,65	28,77	129,56	147,93	29,07	24,07	42,31	48,24	-5,93

Fonte: Adaptado da OCDE, dia 09/04/2018 às 16:07, da OCDE Stat.

Em exame voltado ao Brasil, no tocante à arrecadação global do imposto de renda incidente sobre o lucro das empresas, percebe-se uma diminuição na carga tributária relativamente maior do que vem ocorrendo com a média dos países da OCDE. De 2007 a 2016, esse descenso representou 9,88% do total da arrecadação e 13,22% do PIB, em benefício da “iniciativa privada”. Opostamente, a arrecadação total do imposto sobre a renda durante esses 10 (dez) anos obteve inclusive um pequeno acréscimo, demonstrando claramente que: se as empresas (PJ) e os empresários (PF) foram desonerados, os profissionais liberais, aposentados e principalmente os trabalhadores assalariados¹⁵⁵ tiveram de arcar com o acréscimo citado e simultaneamente repor a perda do erário público em face à concessão¹⁵⁶ do Estado ao empresariado. Assim, percebe-se, por meio da tabela 10, que o imposto retido na fonte passou a ter grande importância arrecadatória. Em grande parte, provavelmente, esse acréscimo reflete a não correção da tabela do IRPF em paralelo temporal com a elevação salarial. A estimada defasagem alcançou 88,4% em 2017, segundo um documento publicado pelo Sindifisco (2018). Cumpre ainda reiterar que esta incorreção afronta diretamente a renda dos trabalhadores assalariados e os que dependem direta ou indiretamente da renda do trabalho, os quais passaram a ser tributados na fonte em maior volume e intensidade.

Tabela 10 - Receita tributária do IRPJ/IRPF/IRRF, % da arrecadação e % do PIB, 2007-2016

	2007		2010		2013		2016	
	%	%PIB	%	%PIB	%	%PIB	%	%PIB
IRPF	1,39	0,47	1,29	0,42	1,39	0,45	1,4	0,45
IRPJ	7,18	2,42	6,53	2,12	6,3	2,05	6,47	2,1
IRRF	8,88	2,99	9,04	2,94	9,52	3,1	11,21	3,63
TOTAL	17,4	5,88	16,86	5,48	17,21	5,6	19,08	6,18

Fonte: Elaboração do autor a partir do relatório anual, Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência, 2017.

¹⁵⁵ Segundo Lettieri (2017), ainda que houve a redução da participação dos salários em relação à renda nacional, a arrecadação do IR sobre a renda do trabalho cresceu 27% de 1996 a 1991.

¹⁵⁶ Para maior compreensão de como ocorre esse movimento histórico, recomenda-se a leitura da obra de O'Connor (1977)

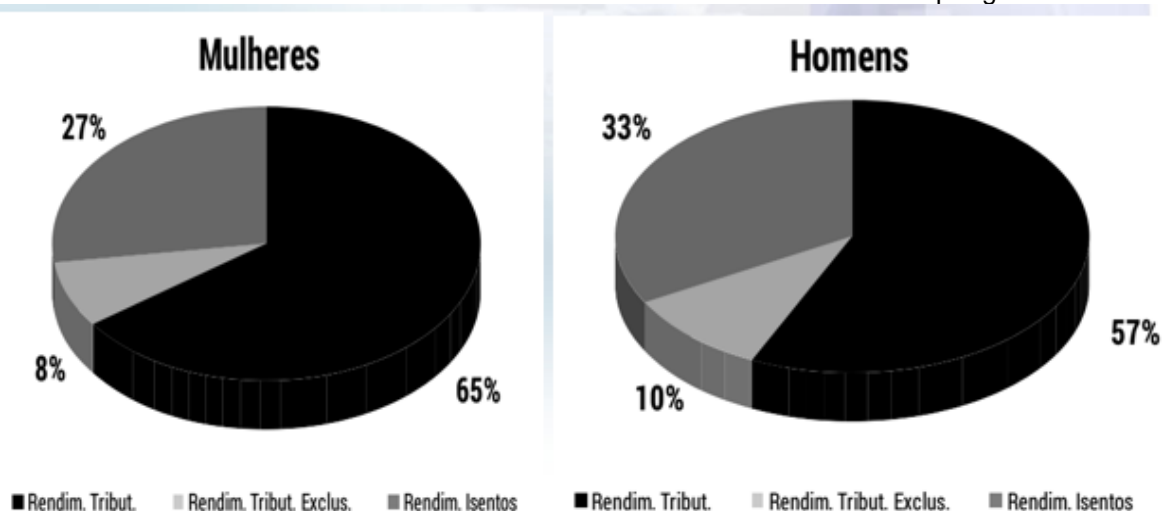
2.1.4.2.1 As Principais Descobertas sobre a Estrutura Tributária Brasileira - dados da DIRPF

Como anteriormente mencionado, após a liberação por parte da RFB das tabelas sobre as declarações do imposto sobre a renda das pessoas físicas, passaram a surgir relevantes e reveladores estudos, que, para além da evidência da desigualdade e concentração de renda antepostas, esforçaram-se em tentar entender a estrutura tributária causadora de tais dissemelhanças.

2.1.4.2.1.1 Iniquidades de Renda por Gênero

Um desses estudos foi o de Lettieri (2017), uma vez que este descobriu “uma questão de gênero” (p.122) desvelada por meio da compreensão dos dados da DIRPF, em especial sobre o ano-calendário 2014, sobre o qual se debruçou. Em 2014, 58% do total de declarantes foram do sexo masculino, auferindo 64% do total da renda fiscal, assim, às mulheres restaram apenas 36% do total de rendimentos declarados, mesmo estas representando 42% da população declarante do tributo. Conforme Lettieri (2014), as mulheres receberam 79% da média de rendimento dos homens, os quais respectivamente foram: R\$: 75.195,32 e R\$: 95.5520,44. Intrigou o pesquisador o fato de que, embora os homens possuíssem rendimentos tributáveis na ordem de 1,5 vezes a mais do que as mulheres, a isenção que beneficiou as pessoas do sexo masculino foi 2,2 vezes maior do que as pessoas do sexo oposto, assim, no total, o rendimento tributável das mulheres no ano de 2014 ficou em torno de 14,4% maior do que o dos homens, ainda que estes tenham renda superior a 20% se comparados com elas.

Gráfico 18 - Estrutura dos rendimentos declarados no ano-calendário de 2014 – por gênero



Fonte: Lettieri (2017, p.124), por meio dos dados da RFB: Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, ano-calendário 2014, exercício 2015.

De modo a poder verificar se tais médias vêm se mantendo, extraíram-se, da mesma base de dados utilizada pelo autor acima referenciado, as informações prestadas pela RFB referentes ao ano-calendário 2016, exercício 2017, assim expostas:

Tabela 11- Resumo das declarações por gênero, ano-calendário de 2016

Gênero	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut. R\$ bilhões	Rendim. Tribut. Exclus. R\$ bilhões	Rendim. Isentos. R\$ bilhões	Rendim. Total. R\$ bilhões
Masculino	16.081.452	966,06	187,29	567,88	1.721,24
Feminino	11.915.759	653,68	94,00	276,02	1.023,70
NI / Inválido	6.436	0,35	0,04	0,14	0,53
Total	28.003.647	1.620,10	281,32	844,05	2.745,47

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da RFB (Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Ano-calendário 2016, exercício 2017).

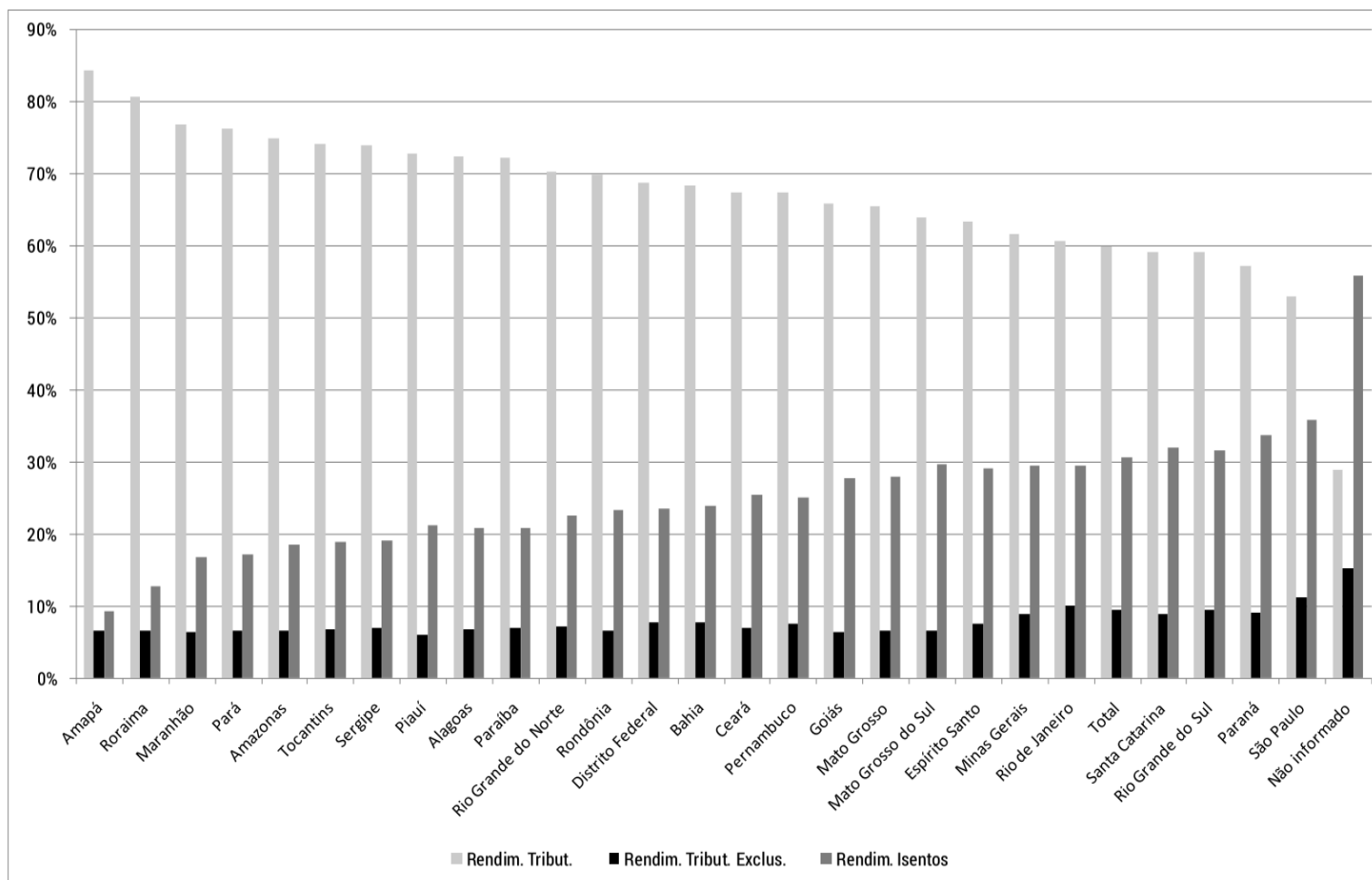
Em relação às proporções de declarantes por gênero, não houve alteração significativa, permanecendo praticamente os mesmos percentuais encontrados por Lettieri (2017) para o ano-calendário de 2014. Os rendimentos totais do ano-calendário de 2016 foram representados pela participação de 62,7% para os homens e 37,27% para as mulheres, demonstrando uma aparente redução na desigualdade entre gêneros se comparado com o ano-calendário de 2014. As mulheres, que antes

recebiam em média o equivalente a 78,72% dos salários dos homens, em 2016 receberam 80,27%, uma diminuição de disparidade na ordem de 1,97%. No ano-calendário de 2016, a RFB possibilitou a avaliação por gênero para os rendimentos acima de 320 salários mínimos mensais, momento em que se percebeu a presença de 232 mulheres frente a 1438 homens. Para poder apontar ou contestar uma probabilidade de tendência da redução nas desigualdades de renda por gênero, compararam-se as médias da participação de cada gênero dos anos de 2014 e 2016, com o ano de 2007, limiar de informações prestadas pela RFB. No ano-calendário de 2007, a participação das mulheres, na média da renda total anual, foi de apenas 73,4% do rendimento dos declarantes do sexo masculino, indicando que as mulheres passaram a receber 9,36% a mais em relação a essa mesma média encontrada para o ano-calendário de 2016. Não há nada que comprove que essa tendência irá se confirmar, mas ao menos demonstrou-se um avanço na mitigação da desigualdade de renda entre gêneros. Por certo, ainda há um bom caminho para haver a paridade entre gêneros, já que, conforme apontou Lettieri (2017), os homens detinham uma riqueza líquida de 1,89 vezes a mais do que as mulheres em 2014, e essa base de incidência recebe muito pouca influência tributária (no Brasil), tendendo a ser bem mais impermeável a alterações.

2.1.4.2.1.2 Iniquidades de Renda por Região

Aparentemente inquieto com as iniquidades que antes do fornecimento dos dados da DIRPF, por parte da RFB, ficavam mais à mercê da sensibilidade ou da intuição, Lettieri (2017) explicitou a desigualdade tributária que delimita (e separa) as fronteiras de cada região do país. É manifesto, ao se analisar o gráfico 19, que os estados mais ricos — por meio das tabelas disponibilizadas pela RFB é possível observar a renda total de cada estado e o rendimento médio de cada habitante — possuem maiores benefícios fiscais. São Paulo, por exemplo, tem 36% de toda sua arrecadação isenta de IRPF, possuindo a menor base tributável em relação aos demais estados (53%), seguido pelos pares mais desenvolvidos como é notório no gráfico 19.

Gráfico 19 - Composição do rendimento total por estado – Ano-calendário 2014



Fonte: Lettieri (2017, p.130), por meio dos dados da RFB: Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, ano-calendário 2014, exercício 2015.

No outro polo, encontram-se os estados mais pobres, por exemplo, o estado do Amapá, com 84% dos rendimentos tributáveis. Lettieri (2017) concluiu — não optando pelo simples acaso — que, nos estados mais ricos e com maiores benefícios fiscais, é onde estão os contribuintes com as maiores rendas e patrimônio¹⁵⁷. O autor também pesquisou a concentração de riqueza por estado, descobrindo, por exemplo, que São Paulo e Amapá representam o topo e a base tanto na renda quanto na riqueza. Enquanto a riqueza média *per capita* dos contribuintes do estado de São Paulo é de 301 mil reais, os contribuintes do estado do Amapá possuem pouco mais de 38 mil reais, o que não representa uma pequena diferença, mas um abismo regional (LETTIERI, 2017).

2.1.4.2.1.3 Iniquidades: renda do trabalho *versus* renda empresarial

Outro estudo elaborado a partir das divulgações dos dados imanentes às declarações de imposto sobre a renda das pessoas físicas foi desenvolvido por Gobetti e Orair no ano de 2015 e atualizado no ano de 2017. Em sua primeira edição, o estudo chegou a ser premiado pelo Tesouro Nacional. Dentre as várias descobertas, tentar-se-á expor as principais. Intrigados em descobrir quem de fato estava no topo da concentração da renda e se haveria algum tipo de ligação desse estrato com possíveis benefícios fiscais, Gobetti e Orair (2015; 2017) perceberam que os rendimentos dos empresários¹⁵⁸ por lucros e dividendos passou de 149 bilhões em 2007 para 287 bilhões em 2013¹⁵⁹, crescimento superior em 41% do crescimento do PIB do mesmo intervalo, representando 2,1 milhões de declarantes, tendo boa parte deles sido identificados no topo da renda fiscal.

A exemplo de Lettieri (2017), Morgan (2017b), Introíni e Moretto (2017) e Salvador (2014; 2016)¹⁶⁰, o estudo aponta a tributação bem mais incisiva sobre os rendimentos dos trabalhadores se comparada com a tributação que recai sobre o

¹⁵⁷ O “coração” do empresariado brasileiro localiza-se nesses estados.

¹⁵⁸ Os autores evitam o uso de tal expressão. Na maioria das vezes os denominam como acionistas, sócios, ricos e/ou titulares. Semelhante ocorre nos escritos de Morgan (2017b), Introíni e Moretto (2017).

¹⁵⁹ Ano-calendário dos seus estudos publicados em 2015 e 2017.

¹⁶⁰ As afirmações destes estudos do autor não se baseiam nos dados da DIRPF, disponibilizados no ano de 2015 pela RFB.

capital, aliás, majoritariamente a renda advinda do trabalho é submetida à tributação progressiva, mesmo quando tributada exclusivamente na fonte, enquanto a renda do capital, mais especificamente a renda dos empresários que recebem lucros e dividendos, é contemplada predominantemente por isenções. De acordo com Gobetti e Orair (2015; 2017), essas nuances tendem a realçar a polarização da renda oriunda do trabalho frente à renda dos mais “ricos”. Continuando na análise dos dados e mantendo o olhar atento ao topo da distribuição de renda no Brasil, especificamente sobre o décimo de maior renda (uma ampla e heterogênea população de aproximadamente 14,2 milhões de pessoas), os autores descobriram que no cume da renda brasileira estão 71.440¹⁶¹ pessoas, as quais auferiram rendimentos superiores a 1,3 milhão no ano-calendário de 2013. Dessas, 51.419 pessoas são receptoras de rendas empresariais, ou seja: o topo da renda é majoritária e predominantemente dominado por indivíduos que possuem rendas advindas das empresas.

Em relação ao ano-calendário 2016, a RFB detalhou ainda mais os dados constantes nas declarações das pessoas físicas, segregando em 17 faixas de rendimentos que vão de $\frac{1}{2}$ salário mínimo (SM) até mais de 320 (SM) mensais. Abaixo serão apresentadas duas tabelas (12 e 13) extraídas da RFB: a primeira é referente aos rendimentos totais; a outra, aos rendimentos dos sócios e titulares de empresas, para que ambas possam ser comparadas. Ao analisar os rendimentos que extrapolam 320 SM mensais, percebe-se a quantia ínfima da população, representada por apenas 25.785 pessoas. Porém, o que é mais revelador para esta pesquisa é que, desse pequeno número em relação à população total do Brasil, 73,93% ou 19.063 pessoas auferem rendimentos oriundos dos ganhos empresariais, demonstrando e ratificando claramente que a composição majoritária da renda dos mais “ricos” do país tem origem nos lucros empresariais.

¹⁶¹ Segundo os pesquisadores, esse número de pessoas representa apenas 0,05% da população brasileira.

Tabela 12 - Resumo das declarações por faixa de rendimentos totais (em salários mínimos) – em milhões de reais

	Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	Deduções Totais	Base de Cálculo (RTL)	Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar	Imposto a Restituir	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus	Doações e Heranças
Rendimentos Totais	Até 1/2	1.304.128	309	59	142	555	244	0	15	0	15	186.682	15.441	1
	De 1/2 a 1	588.273	5.069	121	433	1.088	4.140	0	18	0	18	52.519	4.463	6
	De 1 a 2	1.360.094	17.910	789	3.253	3.698	14.681	1	160	0	160	144.298	12.769	40
	De 2 a 3	3.994.153	96.860	3.588	8.352	21.280	77.202	27	449	16	438	406.006	29.104	99
	De 3 a 5	7.605.675	257.553	20.081	36.317	67.554	193.811	2.796	34.484	515	32.203	594.528	62.092	543
	De 5 a 7	4.219.050	206.201	18.507	37.994	55.899	152.380	6.863	9.398	1.146	3.681	488.312	52.215	1.120
	De 7 a 10	3.202.633	212.317	21.017	47.966	56.317	157.759	13.965	16.221	2.201	4.457	656.551	60.059	2.024
	De 10 a 15	2.441.109	223.343	24.636	65.210	51.467	173.211	24.782	25.402	3.152	3.772	670.962	67.737	3.081
	De 15 a 20	1.121.037	136.708	17.458	49.816	27.774	109.576	19.691	19.412	2.074	1.795	500.744	45.735	2.707
	De 20 a 30	1.038.518	165.629	24.915	75.726	31.301	135.227	27.620	27.034	2.511	1.926	726.991	58.854	4.759
	De 30 a 40	449.733	91.659	16.649	54.971	16.667	75.525	16.701	16.160	1.506	964	465.429	34.160	3.853
	De 40 a 60	354.401	86.116	20.764	73.347	15.115	71.432	16.547	15.707	1.651	811	566.397	36.667	6.018
	De 60 a 80	127.976	34.733	12.006	45.991	5.869	29.054	6.960	6.517	790	347	320.155	18.870	4.250
	De 80 a 160	128.933	39.635	20.753	86.009	6.179	33.661	8.308	7.504	1.167	363	578.507	30.593	9.724
	De 160 a 240	29.514	11.650	9.268	39.322	1.854	9.888	2.505	2.136	457	88	257.116	14.435	5.297
De 240 a 320	12.635	6.229	5.972	24.547	1.072	5.200	1.335	1.145	261	70	166.281	8.191	3.148	
Mais de 320	25.785	28.175	64.740	194.653	6.095	22.223	5.879	4.759	1.259	140	1.352.163	57.776	37.723	
Total	28.003.647	1.620.096	281.324	844.049	369.784	1.265.214	153.980	186.521	18.707	51.248	8.133.639	609.160	84.395	

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da RFB. Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – Ano-Calendário 2016, Exercício 2017.

Tabela 13 - Resumo das declarações de recebedores de lucros e dividendos + Rend. Sócio e titular microempresa por faixa de rendimento total (em salários mínimos) – em milhões de reais.

	Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	Deduções Totais	Base de Cálculo (RTL)	Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar	Imposto a Restituir	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus	Doações e Heranças
Rend. Lucros e Dividendos + Rend. Sócio e Titular	Até 1/2	28.385	8	4	45	20	6	0	0	0	0	5.066	823	0
	De 1/2 a 1	23.094	50	8	137	24	40	0	0	0	0	2.894	460	0
	De 1 a 2	112.115	895	38	866	219	724	0	2	0	2	12.263	1.565	2
	De 2 a 3	188.053	2.940	100	2.048	660	2.362	0	7	0	7	23.672	2.698	6
	De 3 a 5	422.080	9.817	535	7.288	2.385	7.626	53	85	18	50	66.998	7.947	38
	De 5 a 7	298.435	8.763	673	9.267	2.279	6.645	166	199	50	83	71.614	8.086	105
	De 7 a 10	294.724	10.917	1.108	14.087	2.921	8.163	413	446	107	140	108.474	10.487	259
	De 10 a 15	307.108	14.677	1.973	23.118	3.842	11.050	999	980	217	198	153.911	14.587	475
	De 15 a 20	191.721	12.034	2.008	21.041	2.981	9.199	1.182	1.112	223	152	133.142	11.613	465
	De 20 a 30	230.671	20.206	3.929	35.508	4.687	15.717	2.587	2.383	436	231	245.885	17.402	878
	De 30 a 40	133.641	16.249	3.643	28.880	3.596	12.786	2.458	2.254	379	174	180.554	13.778	780
	De 40 a 60	136.460	21.669	5.950	42.405	4.603	17.223	3.627	3.300	542	216	266.443	18.140	1.396
	De 60 a 80	61.705	11.714	4.450	28.671	2.384	9.430	2.096	1.904	313	120	181.398	11.130	1.119
	De 80 a 160	74.685	16.068	10.015	59.701	3.019	13.183	3.036	2.692	508	165	386.937	19.639	3.110
	De 160 a 240	19.550	5.304	5.463	29.230	901	4.465	1.075	907	217	49	190.781	9.864	2.050
De 240 a 320	8.834	2.855	3.709	19.119	468	2.419	594	492	126	23	129.630	6.270	1.480	
Mais de 320	19.063	15.205	52.453	159.517	2.403	12.915	3.375	2.747	716	88	1.120.360	48.216	24.890	
Total	2.550.324	169.371	96.059	480.928	37.393	133.951	21.661	19.508	3.852	1.699	3.280.022	202.705	37.054	

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da RFB. Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – Ano-Calendarário 2016, Exercício 2017.

Esses empresários, identificados no topo da distribuição da renda fiscal, receberam em média, no ano de 2016, 11.9 milhões, representando 14,42% a mais do montante auferido pelos seus pares no ano de 2014¹⁶². Os empresários que estão no topo da distribuição de renda foram agraciados, no ano de 2016, com 70,22% de rendimentos isentos, apenas 6,69% de rendimentos tributados e 23,09% tributados exclusivamente na fonte. Em contraste, na faixa de rendimentos que vai de 3 a 5 SM mensais e que acomoda 7,4 milhões de pessoas, o cenário tributário é o oposto: 67,9% dos rendimentos são tributáveis enquanto apenas 23,38% são isentos, e 8,71% são tributados exclusivamente na fonte. Em consonância com a conclusão de Introíni e Moretto (2017), a percepção sobre essas revelações levam, preliminarmente, a duas consequências da política tributária atual. A primeira é a desoneração tributária desproporcional a favor do empresariado, e a segunda — e de forma complementar — visou eleger o “público” que teria de sustentar os gastos estatais garantidos pela CF/88 bem explanados por Salvador (2014). Cabe, aqui, uma pequena observação: para muito além dos “gastos” estatais intrínsecos à CF/88, está a inexorabilidade do pagamento da dívida pública, a qual representa a maior fatia no orçamento. Além disso, há todos os benefícios fiscais (que não são poucos) inclinados ao empreendedorismo. No entanto, aos que lecionam em favor da teoria de que os que ocupam os serviços públicos é que deveriam pagá-los, certamente ignoram o fato de que, para muito além de pagá-los, esses, acabam arcando com os benefícios e as mazelas construídas no Estado em favor da classe que os dominam.

Bem, mas as lacunas tributárias não param por aí. Além da segregação dos rendimentos (em isentos, tributados exclusivamente na fonte e tributáveis), outra análise possível de ser feita é sobre as deduções por faixas de renda. No ano de 2016, as pessoas que receberam mais de 320 SM por mês puderam deduzir em média 232,4 mil reais, enquanto a faixa de tributação que concentra o maior número de pessoas (de 3 a 5 SM/mês) puderam deduzir apenas 4,8 mil reais, ou seja, proporcionalmente 97,93% a menos do que os contribuintes da renda superior.

Sobre as deduções, que representam um benefício tributário concedido pelo Estado, volta-se o olhar novamente para os empresários, os quais, como

¹⁶² A comparação referenciou o ano-calendário de 2014 devido ao fato de que a RFB disponibilizou somente após essa data os rendimentos superiores a 320 SM. Além disso, esclarece-se que o percentual exposto não acomoda o efeito da inflação entre os anos de 2014 e 2016.

demonstrado, são e estão predominante e respectivamente no topo da renda e no topo das isenções. Contudo, não se pode imaginar que essa classe social seja homogênea ou que todos possuam a mesma renda e os mesmos benefícios. Assim, seguindo a metodologia de Marcelo Lettieri (2017), cotejar-se-á os empresários com renda mensal superior a 320 SM *versus* os empresários cuja renda mensal seja entre 15 e 20 SM. Isso porque, como Lettieri inferiu, não dá para conceber que os contribuintes (empresários) que vivam com a renda delimitada entre 3 a 5 SM assim o façam, todos, exclusivamente com a renda advinda de suas empresas. Em suma, constatou-se que a desigualdade de benefícios tributários permeia a mesma classe social: no ano-calendário de 2016, os empresários cujo rendimento mensal foi superior a 320 SM beneficiaram-se em média com 122 mil reais de deduções da base de cálculo do imposto sobre a renda, enquanto os empresários enquadrados na faixa de 15 a 20 SM foram beneficiados com apenas 10,7 mil de deduções sobre a base de cálculo do imposto, o mesmo que 91,23% a menos que seus pares mais ricos “dotados de maiores méritos”. E é preciso fazer uma ressalva: a verificação acima limitou-se a verificar a tributação do IRPF, porém os dados que serão demonstrados no decorrer desta pesquisa revelarão incentivos trilionários às grandes empresas, fato que não ocorre às pequenas empresas, devido ao limitado poder de influência das mesmas.

A desigualdade interna e inerente ao empresariado (na pessoa física) em partes é assim evidenciada: se o topo da renda empresarial é beneficiado pelo Estado com 70,22% de rendimentos isentos, 6,69% dos rendimentos tributados e 23,09% tributados exclusivamente na fonte, os empresários, cujos rendimentos vão de 15 a 20 SM, encontram uma estrutura tributária menos favorecida em relação aos seus pares e por vezes ídolos. Em média, possuem 59,98% de seus rendimentos isentos, 34,30% de rendimentos tributados e 5,72% dos rendimentos tributados exclusivamente na fonte. Notadamente, o topo da renda empresarial possui maior isenção e maior tributação exclusiva na fonte, cujas alíquotas (em parte¹⁶³) são neutras. Isso deve-se principalmente ao fato de possuírem mais capital a ser tributado pelo ganho de capital, assim como maior renda oriunda dos JSCP e das aplicações financeiras em renda fixa ou variável.

¹⁶³ Em partes, pois a tributação sobre o ganho de capital na pessoa física recebeu alterações por meio da Lei 13.259/16, passando a ser tributado observando as seguintes alíquotas: 15%, 17,5%, 20% e 22,5%.

Ainda assim, os empresários que recebem de 15 a 20 SM, por terem essa condição (de empresários) se comparados com as pessoas que não percebem renda por tal condição e estão na mesma faixa, são bastante agraciados pelo Estado: essas últimas possuem 67,02% de rendimentos tributáveis, 8,56% de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte e 24,42% de rendimentos isentos.

Na tributação dos rendimentos tributáveis predominantemente oriundos da renda do trabalho assalariado, segundo Gobetti e Orair (2015), é onde se localiza a maior progressividade do IRPF; já, no tocante aos rendimentos tributados exclusivamente na fonte, menos da metade é de fato progressivo, sendo que ambos estão intimamente ligados com a renda dos trabalhadores e dos benefícios sociais.

A tabela 14 é minuciosa na mensuração da progressividade do IRPF por faixa de renda relativa ao ano-calendário de 2013. Por meio dela, percebe-se que as alíquotas médias são progressivas até a faixa de rendimentos que vai de 162,7 a 325,4 mil reais, atingindo o ápice aos 11,8% e regredindo a partir dessa faixa até 6,7%, justamente nos rendimentos que extrapolam 1,3 milhões de reais e onde é predominante a presença dos empresários.

Tabela 14 - Alíquotas médias (%) e valores *per capita* por faixas de renda – ano-calendário 2013

Faixas de milhares de R\$	Quantidade de declarantes	Rendimentos tributáveis				Rendimentos tributados exclusivamente na fonte		Rendimentos isentos	Total dos rendimentos		Patrimônio líquido
		Rendimentos	Deduções	Base de cálculo	Alíquota média	Rendimentos	Alíquota média		Rendimentos	Alíquota média	
Até R\$ 24,4	5,555,771	12,148	-2,338	9,835	0,0	388	0,0	1,068	13,600	0,0	50,810
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7,882,026	27,303	-6,699	20,825	0,5	1,737	2,9	2,681	31,720	0,6	55,645
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	7,300,376	45,443	-12,328	33,318	3,7	4,027	8,4	7,899	57,369	3,5	91,578
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3,522,174	81,162	-19,022	62,356	10,7	8,744	14,2	23,542	113,449	8,8	218,526
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1,507,344	140,684	-26,918	114,392	16,4	19,421	17,4	66,169	226,273	11,8	576,090
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	518,567	210,220	-36,508	174,617	19,0	43,997	17,9	186,583	440,800	11,0	1,266,459
De R\$ 650,9 a R\$1.301,8	136,718	251,994	-39,279	213,699	20,5	107,642	17,3	526,649	886,285	8,2	3,116,914
Mais de R\$ 1.301,8	71,440	523,295	-104,501	421,583	20,8	902,994	16,9	2,744,117	4,170,406	6,7	16,884,229
Total	26,494,416	48,811	-11,139	37,914	8,8	7,827	14,6	23,861	80,498	6,9	200,668
Declarações de recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	175,988	7,869	-1,653	6,407	0,0	319	0,0	7,223	15,410	0,0	82,864
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	280,036	19,173	-4,182	15,118	0,2	754	0,3	12,872	32,799	0,1	110,223
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	481,078	26,665	-6,582	20,265	2,0	1,874	5,4	31,286	59,826	1,1	193,989
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	480,465	43,564	-10,809	33,027	6,9	5,104	11,7	68,915	117,584	3,1	380,302
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	361,168	82,374	-18,347	64,554	13,2	13,760	15,5	137,440	233,573	5,7	950,376
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	209,954	140,178	-28,497	112,453	16,8	34,051	16,9	279,762	453,989	6,6	1,650,527
De R\$ 650,9 a R\$1.301,8	80,719	180,672	-32,623	149,135	18,7	88,107	16,8	628,970	897,749	5,6	3,533,707
Mais de R\$ 1.301,8	51,419	387,264	-65,322	324,570	21,1	942,419	16,7	3,130,698	4,460,381	5,8	19,896,267
Total	2,100,823	63,461	-13,427	50,442	13,1	33,895	16,3	176,970	274,326	5,3	1,100,498
Declarações dos não recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	5,379,785	12,288	-2,361	10,050	0,0	390	0,0	864	13,541	0,0	49,761
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7,601,990	27,602	-6,792	21,036	0,6	1,773	3,0	2,305	31,680	0,7	53,634
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	6,819,298	46,767	-12,733	34,238	3,7	4,179	8,5	6,249	57,196	3,7	84,354
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3,081,709	86,817	-20,257	66,767	11,0	9,292	14,4	16,718	112,827	9,7	194,195
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1,146,178	159,058	-29,619	130,097	16,9	21,205	17,7	43,711	223,973	13,8	458,151
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	308,613	257,871	-41,958	216,909	19,9	50,764	18,3	123,192	431,827	14,1	1,005,172
De R\$ 650,9 a R\$1.301,8	55,999	354,801	-48,875	306,764	21,8	135,800	17,8	379,160	869,760	11,9	2,516,133
Mais de R\$ 1.301,8	20,021	872,659	-205,125	670,737	20,4	801,740	17,4	1,751,279	3,425,878	9,7	9,148,551
Total	24,393,593	47,549	-10,942	36,835	8,3	5,582	13,7	10,675	63,805	7,5	123,173

Fonte: Gobetti e Orair (2015, p.22), por meio dos dados da DIRPF do exercício 2014.

Ao entender que as alíquotas médias do total ofuscariam a heterogeneidade inerente às faixas de renda, Gobetti e Orair (2015) voltaram a pesquisar o *decil* de maior renda, uma vez que esse décimo se apropriou de 54,1% de toda a renda fiscal do ano de 2013 e acomodou 14,2 milhões de pessoas, tornando-se sensível a ideia de que internamente existiriam dissemelhanças.

Tabela 15 - Alíquotas médias do décimo do topo da distribuição de renda no ano de 2013

Centésimos e milésimos da distribuição de renda	Participação no total dos rendimentos do décimo mais rico			Participação no total dos rendimentos das famílias			Alíquota média		
	Trabalho	Capital	Total	Trabalho	Capital	Total	Trabalho	Capital	Total
De 90% a 95%	16.9	1.9	18.8	9.1	1.0	10.2	3.1	3.6	3.1
De 95% a 97%	11.7	1.9	13.6	6.3	1.0	7.4	6.8	3.4	6.4
De 97% a 98%	7.0	1.5	8.5	3.8	0.8	4.6	10.2	3.3	9.0
De 98% a 99%	10.8	3.0	13.9	5.9	1.6	7.5	13.0	3.1	10.8
De 99% a 99.5%	7.9	2.8	10.7	4.3	1.5	5.8	15.3	3.0	12.1
De 99.5% a 99.9%	8.4	6.0	14.4	4.5	3.3	7.8	16.8	2.8	11.0
De 99.9% a 99.95%	1.7	2.3	4.0	0.9	1.2	2.1	16.3	2.7	8.6
De 99.95% a 100%	4.4	11.8	16.2	2.4	6.4	8.8	14.8	4.1	7.0
Total	68.8	31.2	100.0	37.2	16.9	54.1	10.2	3.4	8.1

Fonte: Gobetti e Orair (2015, p. 26), por meio dos dados extraídos da DIRPF e das contas nacionais.

Os dados acima tabelados são valiosos na comparação da renda advinda do capital frente à renda oriunda do trabalho. Por meio deles, percebe-se, por exemplo, que, no *decil* superior à alíquota média total, é progressiva até o limiar da metade do centésimo mais rico, quando passa a decair, promovendo a derrocada da possibilidade de equidade vertical. Nesse *decil*, também se percebe que as rendas do trabalho possuem a alíquota média 200% mais elevada do que as alíquotas médias advindas do rendimento do capital, desmontando com qualquer tese de equidade horizontal.

2.1.4.2.1.4 Iniquidades na concentração de capital – trabalhadores x empresários

É inimaginável que a desigualdade seja de renda apenas, e não de riqueza. Assim, por meio das tabelas 12 e 13, é possível observar que as pessoas que recebem mais de 320 SM/mês concentram 1,3 trilhão em bens e direitos, que, quando diminuídos pelas dívidas, resultam em uma riqueza líquida de 1,2 trilhão. Ao examinar o resumo das declarações do IRPF elaboradas pelos empresários constantes no topo da distribuição da renda, no tocante à base capital, percebe-se novamente a

hegemonia destes, uma vez que, dos 1,3 trilhão de reais em bens e direitos pertencentes à última faixa de rendimentos, 1.1 trilhão podem ser identificados nas declarações das pessoas que auferem rendas oriundas das atividades empresariais, resultando na média de 50,1 milhões por empresário. Por outro lado, na faixa que vai de 3 a 5 SM, onde se encontram mais de 7,6 milhões de declarantes, predominantemente trabalhadores assalariados ou pessoas que sobrevivem direta ou indiretamente desta renda, a riqueza líquida total era de 532,4 bilhões de reais, perfazendo uma média de apenas 70 mil reais por declarante.

2.1.4.2.1.5 A Evolução das Pesquisas

Bem, a maioria dos estudos que foram investigados pela presente pesquisa fizeram proposições para que o STB se tornasse o que de fato ele poderia ser: um meio capaz de promover maior equidade e de diminuir a concentração de renda. Dos estudos verificados, seis¹⁶⁴ são os que mais teceram indicações sobre o que deveria ser reformado na legislação tributária para que o STB deixasse de acentuar a concentração e a desigualdade de renda e fosse alocado ao lado do que Piketty (2014) recomendou por meio de sua obra, elevando a progressividade, a equidade vertical e horizontal e conseqüentemente intervindo nas injustiças sociais.

Em comum, ambos propuseram o fim da isenção do imposto sobre a renda advinda dos lucros e dividendos, concebendo esse imposto como o principal tributo garantidor da progressividade e conseqüentemente promotor da equidade. Orientaram para haver maior tributação sobre o patrimônio e menor sobre o consumo, com destaque, referente a essa orientação, aos estudos elaborados por Salvador (2014; 2016). Cinco¹⁶⁵ deles, recomendam o fim da possibilidade de remunerar os empresários com juros sobre o capital próprio. Um deles¹⁶⁶, em especial, realizou simulações demonstrando cenários distintos inclusive com estimativas de impacto orçamentário.

É preciso deixar claro que as experiências empíricas demonstradas por essas pesquisas — reveladoras — não deixam dúvidas quanto à relevância do imposto

¹⁶⁴ Salvador (2014; 2016), Gobetti e Orair (2015; 2017), Morgan (2017b) e Introíni e Moretto (2017).

¹⁶⁵ Salvador (2014; 2016) e Gobetti e Orair (2015; 2017) e Introíni e Moretto (2017).

¹⁶⁶ Gobetti e Orair (2015).

sobre a renda no alcance da progressividade tributária, da equidade vertical e horizontal, bem como dos malefícios tributários e conseqüentemente sociais ocasionados pela isenção nos lucros e dividendos concomitantes com a remuneração dos sócios por meio de JSCP.

Contudo, se tais reformas forem feitas somente às expensas da revogação da isenção dos lucros e dividendos das pessoas físicas dos empresários, conteria certo grau de ingenuidade imaginar que estes, principalmente os que estão no topo da distribuição de renda, rodeados de contadores, advogados, economistas, administradores e tributaristas, manter-se-iam inertes. Não está a se falar em pressões para novas alterações ou reformas tributárias pró-empresas — o que, sem dúvida, iria ocorrer —, mas sim de profundos estudos tributários que permitiriam a elisão¹⁶⁷ fiscal.

O primeiro e quase natural caminho que seria indicado aos empresários é (para aqueles que não possuem) constituírem as denominadas *holdings*. Carvalhosa (2009, p.14) conceitua-as da seguinte maneira:

As *holdings* são sociedades não operacionais que têm seu patrimônio composto de ações de outras companhias. São constituídas ou para o exercício do poder de controle ou para a participação relevante em outras companhias, visando, nesse caso, constituir a coligação. Em geral, essas sociedades de participação acionária não praticam operações comerciais, mas apenas a administração de seu patrimônio. Quando exerce o controle, a *holding* tem uma relação de dominação com as suas controladas, que serão suas subsidiárias.

Prática e teoricamente, as *holdings* são as sociedades não operacionais que possuem controle¹⁶⁸ ou participação relevante¹⁶⁹ em outras companhias. Ao que interessa à pesquisa, no Brasil, as *holdings* podem ser constituídas sob a forma de Sociedades Limitadas (LTDA), Empresa Individual de Responsabilidade Limitada

¹⁶⁷ Sem se confundir com evasão fiscal, elisão fiscal é configurada pelo devido planejamento tributário, respeitando o ordenamento jurídico e que tenha como consequência a minoração da carga tributária das empresas por meio de mecanismos legais.

¹⁶⁸ Controle: “Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”. (§ 2º, Art. 243, da Lei, 6.404/76).

¹⁶⁹ “É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la” (§ 5º, art. 243, da Lei, 6.404/76).

(EIRELI), Sociedade por Ações (S.A.), dentre outros tipos societários, ou seja: não necessariamente são utilizadas apenas por grandes empresários. Ao contrário, devido aos aspectos tributários, muitas pessoas físicas constituem *holdings* — principalmente patrimoniais — para elidir a tributação que recairia na pessoa física. Mas esse assunto será tratado nos próximos subcapítulos.

Aliás, nos dias atuais, momento em que a concentração de receita bruta de algumas empresas em alguns setores da economia extrapola 94%¹⁷⁰, é inimaginável o controle senão por *holdings*. Basta visitar os *sites* das companhias — normalmente encontram-se na aba de Relação com Investidores (RI) — para perceber que empresas tais como Lojas Americanas, Lojas Renner, Banco Itaú, Banco Santander, Banco do Brasil, Banco Bradesco, Gerdau, Companhia Vale do Rio Doce etc. emitem os relatórios contábeis consolidados pelas suas controladoras, devido à obrigatoriedade imposta pela Lei 6.404 de 1976, atualizada pela Lei 11.638 de 2007 e em sintonia com as Normas Brasileiras de Contabilidade, o que torna empírica a frequência das *holdings* nos conglomerados empresariais.

Enfim, o que se tem a alertar é que: não haveria motivos favoráveis aos empresários para estes deixarem de receber seus lucros e dividendos, sem ou com pouca tributação do imposto sobre a renda (por meio de suas *holdings*) sem transitar pela pessoa física — ou transitando, mas em escala diminuta — uma vez que é facultado tanto pela Lei 10.406 de 2002 (Código Civil) quanto pela Lei 6.404 de 1976 (Lei das Sociedades por Ações) esse tipo de formatação societária¹⁷¹. Ademais, às *holdings*, é permitida a opção pelo regime tributário do Lucro Real (LR) ou Lucro Presumido (LP), as quais irão anualmente avaliar seus investimentos pelo método da equivalência patrimonial nos termos do art. 248 da Lei 6.404/76 ou pelo custo de aquisição. Ocorre que tal resultado, quando positivo, não é tributado pela PIS, COFINS, CSLL e IRPJ nas empresas que o recebe, estando legalmente amparadas conforme a legislação abaixo descrita.

¹⁷⁰ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/dados-setoriais-2009-2013.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 18.

¹⁷¹ Cabe observar que, particularmente as S.A, precisam obedecer à destinação de lucros e dividendos mínimos obrigatórios e às constituições de reservas conforme os preceitos da legislação que as rege.

Quadro 4 - Base legal da não tributação dos lucros e dividendos – PJ

Regime Tributário: Lucro Presumido	
PIS	- Art.2º, combinado com o Inciso II, §2º, art. 3º da Lei 9.718/98
COFINS	-Art.2º, combinado com o §2º, Inciso II, Art. 3º da Lei 9.718/98.
CSLL	-Art. 28 e 29 da Lei 9.430/96, item 5, Alínea “c”, § 1º, art. 2º da lei 7.689/88, art. 40º da IN RFB 1.700/ 17 e Lei 12.973/14.
IRPJ	-Art. 25 da Lei 9.430/96, Art. 10 da Lei 9.249/95, §1º. Art. 32 da Lei 8.981/95, art. 23º, do -- Decreto-Lei 1.598/77, Lei 12.973/14 e art. 40º da IN RFB 1.700/ 17
Regime Tributário: Lucro Real	
PIS	Alínea “b”, Inciso V, §3º, Art. 1º, da Lei 10.637/02.
COFINS	Alínea “b”, Inciso V, §3º, Art. 1º, da Lei 10.833/03
CSLL	Art. 57º, da Lei 8981/95, lei 12.973/14, art. 40º da IN RFB 1.700/ 17
IRPJ	Art. 387 combinado com o Art. 428 do Decreto 3.000/99 (RIR/99), Lei 12.973/14, art. 40º da IN RFB 1.700/ 17

Fonte: Elaborado pelo autor por meio de pesquisas das legislações vigentes.

Ao aceitar que tal medida seria tomada pelos empresários ou, ao menos, que essa possibilidade existe, em que pese a tributação sobre as pessoas físicas ser reformada, o efeito progressivo estimado poderia ser drasticamente diminuído pelo artifício legal exposto. Por certo, os empresários teriam, de qualquer forma, que retirar lucros, ainda que de suas *holdings*, para as despesas familiares com o consumo. Porém, os imóveis, as embarcações, os veículos automotores, as aeronaves, poderiam legalmente — como atualmente ocorre em inúmeros casos — ser de propriedade da *holding*, evitando assim a translação de lucros e dividendos para suas pessoas físicas e conseqüentemente da tributação proposta pelos pesquisadores, ao menos em boa parte.

Não obstante, essa estrutura societária, que é existente principalmente nas grandes corporações, as quais acomodam os empresários do topo há pouco estudados, leva a crer que a “simples” imposição de tributação dos lucros e dividendos na pessoa física tenderia a promover a “pejotização dos pejotizados”, ou seja: os pequenos e médios empresários tenderiam a constituírem *holdings* para elidir o IRPF sobre os lucros e dividendos que viessem a auferir.

Sumariamente, as linhas acima expõem a preocupação que antevê a retórica que pode ser exitosa e que tende a ser utilizada pela defesa política do empresariado ao pleitear que, ao menos, não se onere os lucros e dividendos das empresas, uma vez que poderia significar a queda dos investimentos da atividade empreendedora, da livre iniciativa e, por conseqüência, a queda dos postos de trabalho. Tal preocupação,

dá-se pela razão de que, nesses moldes, uma reforma na tributação sobre lucros, dividendos e JSCP voltada apenas às pessoas físicas teria, provavelmente, efeitos não satisfatórios na redução da desigualdade e concentração de renda. Talvez, ao contrário, uma vez que os micro e pequenos empresários não teriam condições estruturais de planejarem, tampouco, implementarem as elisões que os empresários do topo da renda observada possuem.

O receio acima exposto é relativamente diminuído ao verificar o Projeto de Lei do Senado nº. 588 de 2015, que prevê a alteração da redação do art. 10º da Lei 9.249 de 1995, retornando com a tributação sobre lucros e dividendos à alíquota de 15% na pessoa física e concomitantemente na pessoa jurídica, se tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, adicionada à base de cálculo do IRPJ e CSLL das pessoas jurídicas. Tal projeto foi comentado¹⁷² pelo senador que a apresentou e por Sérgio Gobetti, conforme consta na Agência Senado (BRASIL, 2015).

Porém, os mecanismos orçamentários que estão nas mãos dos empresários não se limitam à alteração desse ou daquele dispositivo legal. É preciso cuidado e análise inquisidora, da qual a apreensão ressurgente representada pela seguinte indagação: até que ponto a tributação dos empresários, ainda que na pessoa física — com relativa maior facilidade na pessoa jurídica¹⁷³ — não pode ser repassada aos consumidores — formada predominantemente por trabalhadores assalariados e/ou pessoas dependentes da renda oriunda do trabalho — na redução dos salários — e/ou aos trabalhadores assalariados? Inicialmente a pergunta pode parecer meio simplista, contudo, como será demonstrado mais adiante (Cap .3) com certa clareza, nas peças orçamentárias das empresas, o lucro líquido — que pertence aos empresários independentemente da destinação, como sendo o retorno de seus investimentos — almejado é cuidadosamente pré-definido e nada¹⁷⁴ — exceto as forças do mercado — poderia garantir que seriam sacrificadas as margens de lucro,

¹⁷² Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/09/14/imposto-sobre-lucros-e-dividendos-geraria-r-43-bi-ao-ano-diz-estudo>>. Acesso em: 15 jun. 18.

¹⁷³ A *Tax Foudation* admite que é um equívoco popular crer que o imposto de renda recaia sobre as empresas.

¹⁷⁴ O'Connor (1977, p. 207), citando Krzyzaniak (1966), afirma: “quando medida pelas mudanças na taxa de retorno (lucro) a transferência é 100%”. Logo após, continua (p. 206): “Mas, na realidade, a maior parte dos impostos sobre a renda das empresas é absorvida pelos consumidores (trabalhadores e pequenos empresários) [...]”

sendo que há a possibilidade conjuntural de onerar o produto final e diminuir os salários para aumentar a margem de lucro¹⁷⁵ de forma compensatória a maior tributação, valendo-se de ambos os artifícios orçamentários concomitantemente. Antes que, sem aferições profundas, essa indagação possa ser descartada sob o pretexto de que os empresários não teriam como transferir tal custo — da tributação de seus lucros e dividendos pelo IRPF (PF) ou IRPJ e CSLL (PJ) — ou compensar o aumento da taxaço aumentando o lucro, devido à concorrência imanente ao mercado ou a não aceitabilidade dos consumidores e trabalhadores assalariados em arcar com tais custos, é interessante observar a pesquisa de James O'Connor (1977) sobre o monopólio empresarial dos EUA e sua respectiva “tranquilidade” em imputar aos consumidores e aos trabalhadores os seus custos tributários mantendo seus lucros intactos ou crescentes. Claro que tais mecanismos não ocorrem deliberadamente, e, justamente por isso, percebe-se que, quando a economia do país não está estável, os empresários forçam para minoração dos tributos, uma vez que seu repasse total, ou parcial, não é suportado pelos consumidores/trabalhadores, os quais, por vezes, se revoltam tributariamente por meio de greves, muitas das vezes incentivadas pelos próprios empresários monopolistas, lançando ao “Estado” o ônus tributário, o qual, em última análise, diminui os serviços públicos aos trabalhadores, mantendo o lucro dos empresários.

Especificamente sobre o caso brasileiro, o estudo da RFB inerente à incidência da carga tributária sobre os salários, desenvolvido por Rodrigues et al. (1998, p.7) é didático:

A ideia subjacente à translaço é que, consideradas as condições do mercado, o empresário poderia em maior ou menor grau esquivar-se do pagamento do tributo mediante redução dos salários pagos aos seus empregados, mantendo constante o custo da mão de obra.

¹⁷⁵ Nos EUA em 1920, a taxaço sobre a renda das empresas era de 12,5%, enquanto o lucro líquido promovido por elas ficou em 12%. Em 1955, essa taxaço foi elevada para 52%, contudo o lucro líquido, ao invés de baixar, foi elevado para 13% (O'CONNOR, 1977, p. 207). Tal informação, ao menos em parte, relativiza a literatura que tem na tributação um dos meios mais eficientes na diminuição da concentração de renda e capital, principalmente a literatura adepta, com certa ortodoxia, da perspectiva de Piketty (2014).

Embora os autores¹⁷⁶ estivessem versando sobre as contribuições patronais, não há nenhum impeditivo que torne esse mecanismo menos eficiente para transferência de qualquer outro tributo. Tanto é que Siqueira et al. (2017, p. 502) assim descreve o referido mecanismo: “O IRPJ pode ser repassado para frente para os consumidores (via aumento dos preços), repassado para trás para o trabalho (via redução de salários) [...]”. O mesmo raciocínio é observado pela *Tax Foudation*. Aliás, sobre a translação do próprio imposto de renda, Krzyzaniak (1966) *apud* O’Connor (1977, p. 207) transcreveu:

Conforme os pressupostos econômicos especiais, pode ser defendido que as empresas transferem o imposto de renda não só para os consumidores como, também, para os próprios trabalhadores, na forma de salários mais baixos e, também, aos investimentos do setor não tributado.

Em relação ao Brasil, é possível e necessário observar e contextualizar, por exemplo, que o setor de carvão mineral é composto por 10 empresas que auferem 94% de toda a receita bruta do setor, assim como o setor de petróleo e de gás natural, o qual é composto por uma concentração das 10 maiores empresas que possuem 79% da receita bruta total, conforme o Centro de Estudos Tributário e Aduaneiros do Ministério da Fazenda (CETA, 2015)¹⁷⁷. Logo, por meio desses dados, tudo leva a crer que as “forças do mercado”, as “condições especiais do mercado” (RODRIGUES et al. 1998, p.7), os “pressupostos econômicos especiais” (O’CONNOR, 1977, p. 207), ao invés de contrariarem os interesses privados oligopolistas/monopolistas são e estão voltados contrariamente tanto aos micros, pequenos e médios empresários, os quais fazem parte do setor competitivo¹⁷⁸ descrito por O’Connor (1977), quanto aos

¹⁷⁶ Semelhantemente, Musgrave e Musgrave (1980) atribuem as transferências de tributos patronais aos trabalhadores, assim como o fez D’Araújo (2015, p. 59): “Deste modo, duas constatações podem ser extraídas dessa breve análise da tributação da folha de salário. A primeira é que a divisão do ônus de tais contribuições se mostra ficta, uma vez que, seja por meio da redução dos salários de seus empregados, seja por meio do repasse do ônus pelo sistema de preços, o empregador dificilmente arcará com o ônus desse tributo, sendo irrelevante, portanto, afirmar que tal contribuição é devida pelo empregador”.

¹⁷⁷ Extração de minerais metálicos - Receita Bruta (Top10): 85%; Fabricação de bebidas - Receita Bruta (Top10): 63%; Fabricação de produtos do fumo - Receita Bruta (Top 10): 95%; Fabricação de produtos derivados do petróleo e de biocombustíveis - Receita Bruta (Top 10): 93%;

¹⁷⁸ James O’Connor (1977) classificou a economia em três setores. São eles: Setor Competitivo: formado por muitas pequenas e médias empresas de diversas atividades, subalternas às ordens do mercado, com baixos salários e lucratividade e com sindicatos dos trabalhadores fragilizados. Setor

consumidores e, em especial, aos trabalhadores assalariados, os quais (como demonstrado, ainda em parte) são altamente taxados na renda oriunda do trabalho assalariado e concomitantemente no consumo.

Para se ter um uma ideia, o estudo abaixo aponta que, apenas 251 empresas distribuíram lucros e dividendos somados a JSCP no montante aproximado de 80 bilhões de reais no Brasil no ano de 2017, 77,64% dos 80 bilhões de reais, foram distribuídos por apenas 20 empresas, patenteando e ratificando, ao mesmo tempo, para além da altíssima concentração e centralização do capital, as dificuldades que quaisquer alterações legais terão ao ir ao desencontro dos interesses do bloco empresarial hegemônico no país.

Tabela 16 - Empresas com maior volume de distribuição de lucros e dividendos e JSCP no Brasil – 2017

Empresa	Setor	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ItauUnibanco	Bancos	4.315	5.253	5.584	5.406	6.404	7.008	7.766	10.728
Ambev S/A	Alimentos e Beb	5.031	5.475	5.450	7.209	12.060	11.490	10.331	8.820
Bradesco	Bancos	2.884	3.530	3.746	4.293	3.922	4.875	5.561	6.398
Santander BR	Bancos	2.747	3.958	2.586	2.052	2.159	3.991	3.234	5.916
Cielo	Software e Dados	1.510	1.402	1.414	1.675	2.018	1.434	4.163	4.907
Vale	Mineração	5.338	15.125	11.686	9.366	9.903	5.072	1.829	4.667
Telef Brasil	Telecomunicações	1.920	5.388	3.494	4.536	2.447	3.679	2.966	3.669
Brasil	Bancos	5.307	4.579	5.427	6.693	4.639	5.750	2.531	2.624
Btgp Banco	Bancos	862	1.011	402	728	828	874	993	1.505
CCR SA	Transporte Serviç	852	807	1.078	1.329	1.432	1.080	1.280	1.334
Cosan	Alimentos e Beb	193	193	565	322	814	650	1.900	1.239
Comgas	Petróleo e Gas	443	444	196	0	274	620	1.369	1.121
Cosan Ltd	Alimentos e Beb	192	233	569	314	630	657	1.441	1.090
Braskem	Química	0	665	482	0	482	482	1.998	999
Ultrapar	Química	339	502	549	711	783	832	873	940
Engie Brasil	Energia Elétrica	536	1.002	1.421	1.612	1.081	704	1.164	839
Whirlpool	Eletroeletrônicos	634	250	336	559	1.111	209	2	786
B3	Finanças e Seguros	973	889	1.148	1.109	741	1.427	584	779
Sabesp	Água, esgoto e outros sistemas	398	423	579	499	467	202	139	766
Kroton	Educação	0	0	0	155	628	261	565	692
Total das 10 empresas que mais distribuem		36.485	53.140	48.725	50.581	54.837	53.316	52.706	61.835
251	Total empresas de capital aberto	70.846	92.341	83.831	85.700	90.620	76.391	70.280	79.635

Fonte: Economática (2018).

Sobre a imposição na taxaço dos lucros, outro cuidado é necessário: o país não é alheio ao sistema capitalista, e relativo grau de lucro é condição inexorável —

Monopolista: nesse setor estão compreendidas as grandes empresas, com altos volumes de capital e produtividade, hegemônicas sobre o mercado e com trabalhadores organizados em sindicatos atuantes e expressivos, alinhados positivamente aos interesses do grande capital. Setor Estatal: compreende a “produção de bens e serviços organizada pelo próprio estado. Produção organizada por empresas contratadas do estado”, com prerrogativa de alterações no fundo público, bem como na estrutura tributária.

sine qua non — para sobrevivência de qualquer empresa nesse sistema. O'Connor, (1977) descrevendo o princípio do incentivo — o qual preconiza que quanto maior for a tributação sobre os lucros menor será a acumulação de capital e conseqüentemente menor será a produção e a geração de empregos —, admite esta hipótese como verdadeira e a tem como uma contradição real intrínseca às teorias adeptas de tal taxaço.

Por certo, não demorariam a surgir comparaçoes com países como Noruega, Finlândia, Dinamarca, Suécia etc., os quais tributam os lucros a taxas bem mais expressivas do que as taxas brasileiras e, no entanto, apresentam concentraço e desigualdade de renda e capital bem menores. Porém, é primordial verificar em que posição na hierarquia do sistema essas naçoes encontram-se. Para que esse tema não passe despercebido, cita-se, apenas como mero exemplo, a recente aprovaço da chamada “MP do Trilhão”, Medida Provisória (MP) 795/2017, a qual desonerou de vários tributos as empresas estrangeiras, em especial, uma empresa norueguesa, atuante na extraço do petróleo “brasileiro”, cuja renúncia total de receitas tributárias, segundo o estudo técnico de Lima (2017), chegará a 1 trilhão de reais de forma direta. Talvez o país mais “democrático” do mundo e um dos mais igualitários mantenha tal distinço à custa da exploraço de países menos desenvolvidos, sem prejuízo da série de denúncias sobre esses e outros países centrais, na exploraço de outras naçoes subdesenvolvidas. Esta pesquisa não está se opondo à concepço literária de que a formataço tributária da maioria dos países nórdicos auxilia na mitigaço da concentraço e desigualdade de renda e capital, ao inverso, está a questionar-se sobre os limites que um país subdesenvolvido economicamente como o Brasil teria de enfrentar ao copiar tais modelos, tendo em vista suas particularidades e seu espaço de atuaço geopolítico dentro do sistema.

As implicaçoes elencadas acima e as outras que ainda virão não foram evidenciadas para desestimular a luta pela tributação sobre os lucros e dividendos e o fim dos JSCP, ao contrário, elas foram descritas com a única intenço de contribuir com o debate no momento, uma vez que poderão, ao menos, levar a reflexões ainda mais críticas sobre a estrutura legal, estatal e conseqüentemente sobre as inexoráveis forças que dominam o Estado e as políticas tributárias (também). Contudo, antes de internalizar com naturalidade que tais conglomerados se impõem com supremacia em relação ao Estado — o qual, por sua vez, capitaneia as leis tributárias — como se

fosse uma determinação do universo, é necessário compreender da onde advém o poderio hegemônico, que, diferentemente da teoria da predestinação, brota essencialmente da estrutura econômica vigente, devido à qual tais grupos empresariais possuem descomunalmente a propriedade dos meios para prestar serviços, produzir, e dos meios de consumo para revenda, tecnológicos e humanos.

São indiscutíveis alguns efeitos tributários demonstrados (principalmente) por Piketty (2014), na redistribuição de renda após as guerras mundiais. Contudo, tais efeitos podem ser relativos. Isso porque, ao verificar junto aos estudos anteriormente demonstrados CEPAL (2015) e FMI (2017), nos quais foi reconhecido o efeito significativamente mais progressivo das transferências públicas em relação aos tributos, surge uma outra indagação, a qual esta pesquisa não terá o mérito de responder: até que ponto o período pós-Segunda Guerra Mundial não foi de menor concentração e desigualdade de renda e patrimônio devido às concessões do capital inclusive na taxa¹⁷⁹?

Introíni e Moretto (2017), Gobetti e Orair (2015; 2017) e Salvador (2014; 2016) contextualizam historicamente a relevância da tributação para financiar a estrutura do projeto de Estado Social orientado pela CF/88, e também para a diminuição das desigualdades de renda e capital no Brasil, traçando um relativo paralelo com o exposto na obra de Thomas Piketty (2014). Os autores brasileiros elucidam os aumentos e diminuições na alíquota marginal superior do imposto sobre a renda no país, que guardam bastante semelhança cronológica com as alterações promovidas nos EUA e no Reino Unido. Denunciam as alterações infraconstitucionais e expõem com rigor as adições tributárias impostas principalmente aos trabalhadores e consumidores, a contar da década de 1970, em face da desoneração do capital. Por ora, o que se percebe ao se ler combinadamente as pesquisas desses autores é que a derrocada da corrente capitalista liberal sacramentada pela crise de 1929 fez com que o capital aceitasse teorias econômicas não menos capitalistas, como a John Maynard Keynes (1996). Tal teoria foi crucial para salvar a estrutura capitalista da crise provocada pela acumulação desenfreada, ainda mais num momento em que o socialismo estava com relativo vigor na Europa oriental. Assim, em relativo consenso

¹⁷⁹ Sobre este tema é possível refletir a partir da leitura de Harvey (1996; 2005; 2008), O'Connor (1977), Chang (2018), Pereira (2009) e Montañós e Duriguetto (2011).

entre as forças hegemônicas, houve concessões às transferências sociais e à oneração tributária (ambas medidas indicadas por Keynes (1996)), que são detalhadas nas obras de Harvey (1996; 2005; 2008), O'Connor (1977), Chang (2018), Pereira (2009) e Montañós e Durigetto (2011), sem prejuízo de outras. Contudo, vista a nova fase da acumulação (HARVEY, 1996) e os correspondentes ditames tributários impostos pela corrente hegemônica no Consenso de Washington, por exemplo, a indagação supraexposta torna-se menos simplista do que poderia se aparentar e mais digna de estudos e reflexões.

2.1.4.3 A Essência das Desigualdades Tributárias Presentes no STB: uma questão que precisa ser enfrentada

Como demonstrado até este espaço, foram diversas e exponenciais pesquisas que se debruçaram sobre a estrutura tributária brasileira, na perspectiva de que o meio tributário seria capaz de promover maior igualdade social e menor concentração de capital e renda. Convictamente, Lettieri (2017, p.144) afirmou: “Mas, se entre trabalhadores e capitalistas não pairam dúvidas de que estes estão melhor posicionados na distribuição de renda do que aqueles, pela própria essência do capitalismo [...]”. Em sintonia, Introíni e Moretto (2017, p. 405) deduziram:

[...] diante das alterações promovidas no sistema tributário brasileiro, pode-se inferir que os sucessivos recordes de arrecadação verificados desde meados dos anos 1990 ocorreram pela sobrecarga imposta à renda do trabalho e ao consumo [...].

Nesse mesmo caminho, Salvador (2014, p. 19) reconheceu que “[...] os mais pobres e os trabalhadores assalariados são responsáveis por 71,38% do montante de impostos, contribuições e taxas arrecadadas pelo fundo público no Brasil [...]”, palavras que interagem de forma síncrona aos escritos de Gobetti e Orair (2015, p. 17), os quais postulam “[...] confere grandes vantagens tributárias aos rendimentos do capital, em relação à tributação dos rendimentos do trabalho [...]”.

A compreensão das evidências trazidas por essas e outras pesquisas alicerçaram ainda mais a hipótese do presente estudo, de que a verdadeira desigualdade tributária não está entre pobres e ricos, consumidores de bens essenciais ou proprietários de aeronaves, poupadores, investidores, ou ainda, dentre

as “classes” baixa, média e alta, mas sim: na indiscutível dissemelhança do tratamento tributário entre a classe empresarial frente à classe trabalhadora assalariada. É habitual —e aqui se tece uma crítica —, na literatura que se dedica aos estudos críticos do Sistema Tributário Brasileiro, o uso de termos genéricos, como se, por exemplo, as desigualdades tributárias estivessem presentes como um mero fim nas pessoas de cada grupo acima citado. A compreensão desta pesquisa é justamente ao contrário: as pessoas tornaram-se do setor baixo, médio ou alto, consumidores ou poupadores, ricos ou pobres, não apenas, mas com o auxílio íntimo do STB que, ao fundo, está segregado notoriamente — pode-se observar pelas próprias palavras das pesquisas acima transcritas — entre empresários e trabalhadores assalariados.

Não se está, de modo algum, a se afirmar que inexistam discrepâncias tributárias ao comparar a tributação que recai sobre o patrimônio frente à tributação incidente sobre o consumo, por exemplo. Contudo, é um tanto ingênuo “ou não”, a depender, tratar a base econômica do consumo, da renda ou do patrimônio como um fim nelas mesmas, quando as próprias pesquisas demonstram clara e evidentemente que, proporcional à renda dos trabalhadores, estes estão submersos ao consumo — e concomitantemente altamente tributados em sua renda oriunda do trabalho — que satisfaz suas necessidades mais básicas, ou pouco além disso, enquanto os empresários estão acomodados na base econômica de incidência do patrimônio e da renda desonerada tributariamente — principalmente os que pertencem ao topo da concentração de capital e renda, previamente expostos — e que se beneficiam do tratamento que lhes foi imputado pelo STB, não por serem “ricos” ou da “classe alta”, mas pela histórica singularidade da classe social à qual pertencem.

O afirmado acima, é de transparente comprovação empírica: não há um único dizer, ainda que nas entrelinhas ou de forma explícita, na legislação que compõe o STB, que distinga tributariamente ricos de pobres, porém há uma tributação central, específica e prática, que discrimina com lacunas abismais a renda¹⁸⁰, o capital¹⁸¹ e o

¹⁸⁰ Existe relativo consenso que a renda do trabalho é substancialmente mais tributada do que a renda advinda dos ganhos empresariais.

¹⁸¹ A tributação sobre o patrimônio das empresas, como será em seguida comprovado, é significativamente menor do que a tributação sobre os escassos bens de necessidades básicas dos trabalhadores, como o carro de passeio, a casa, etc.

consumo¹⁸² dos trabalhadores assalariados frente às mesmas bases de incidência, mas originárias das fontes de renda e riqueza dos empresários. Ricos ou pobres, consumidores ou poupadores/investidores, precisam ser vistos muito mais como resultado do que como elementos expostos à tributação, tampouco como base, pois a base ou o âmago da estrutura tributária encontra-se na tributação escancaradamente heterogênea entre trabalhadores e empresários.

James O'Connor (1977, p. 203), ao se dedicar com aprofundamento ao sistema tributário e ao fundo público norte-americano, assim destacou: “As finanças tributárias (e isto vale para todas as épocas) são forma de exploração econômica e, portanto, um problema que requer análise de classe”. Mas, para além disso, e talvez como uma das causas da propagação dos termos genéricos utilizados por parte de algumas pesquisas observadas, o autor (p. 203) desmistifica: “Portanto, o estado deve tentar criar formas tributárias equitativas para esconder o conteúdo não equitativo da estrutura dos tributos e a natureza exploradora da estrutura classista”.

O presente estudo reitera o reconhecimento indelével sobre as contribuições formuladas por todas (sem distinções) pesquisas descritas, mas não se manterá sem tomar parte na discussão. Reconhece-se que enfrentar o tema de classes é por vezes dificultoso, contudo esta pesquisa não conceberá como medida definitiva, embora, sem dúvida, benéfica a maior parcela da sociedade, alterar a lei “x” ou “y”, pois é preciso ter “os pés no chão” e ter ciência, sem nunca deixar de observar a história da economia política, de como se dá o funcionamento do sistema capitalista, das premissas estruturais básicas à sua sobrevivência e das limitações socioeconômicas necessárias ao seu desenvolvimento.

Destarte, qualquer análise que se faça sobre as desigualdades e concentração de renda e capital inerentes ao STB precisa debruçar-se sobre a essência que é ofuscada pela forma (legislações norteadas por princípios meramente formais, como o da isonomia e da capacidade contributiva elencados na CF/88), sob pena de tender ao tecnicismo e/ou a manutenção do *status quo*. O STB mostra-se formalmente como neutro e isonômico, mas carrega consigo a essência (a qual foi em parte vista, mas

¹⁸² Ambos, empresários e trabalhadores, consomem, contudo, proporcionalmente à renda, são diminutos os gastos que os primeiros têm com o consumo, enquanto os últimos gastam boa parte dos seus salários, quando não todo, com despesas de consumo. Tributar o consumo, em análise mais acurada, significa uma clara opção de tributar os trabalhadores, muito mais que os empresários, principalmente os que estão no topo da distribuição de renda.

que será doravante mais bem exposta) da formação da sociedade capitalista, na qual reside a contradição central desse sistema entre os donos do capital e os possuidores da força de trabalho. A estrutura tributária que foi e estará sendo evidenciada é (e foi) nitidamente dividida e largamente diferenciada entre as classes sociais. Nesse mesmo sentido, reitera-se, quando se verifica a incidência tributária maior sobre a base econômica de incidência do consumo do que as bases patrimônio e renda, que é preciso questionar qual é a classe social que proporcionalmente possui mais renda e patrimônio e qual é a que pouco faz além de poder consumir, para, então, passar a compreender os reais motivos dessa formatação tributária. As crenças pós-modernas da superação do capitalismo caem por terra quando se verifica a essência do STB, o qual auxilia na concentração e desigualdade de renda e capital firmando-se, ele próprio, como um mecanismo exploratório da classe trabalhadora e útil ao empresariado. Os aspectos legais e formais do Estado são expressões corolárias do poder hegemônico presente na sociedade capitalista. Assim sendo, não podem ser vistos como resultantes da justiça, mas sim da histórica exploração da classe trabalhadora. No capítulo 3, será apresentada uma série de dados que desmistificam e comprovam a real estrutura do STB.

CAPÍTULO 3 – OS DADOS DA EXPLORAÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de expor os dados encontrados, explanar-se-á alguns detalhes metodológicos que constam com maior detalhamento em campo próprio, mas que tendem a auxiliar a compreensão do leitor.

No Brasil, as empresas podem estar enquadradas em quatro diferentes regimes tributários¹⁸³, logo, para análises mais específicas, as simulações deveriam ocorrer prevendo todos os regimes. Porém, por influência do que foi percebido por esta e pelas demais pesquisas acerca da enorme concentração de renda dos megaempresários (pessoas físicas), foram feitas buscas nos bancos de dados da RFB para tentar localizar o principal regime tributário em que se encontram as empresas desses empresários. Nesse sentido, o CETA (2015) permitiu identificações, tais como: qual o regime tributário predominante em relação às maiores receitas brutas das

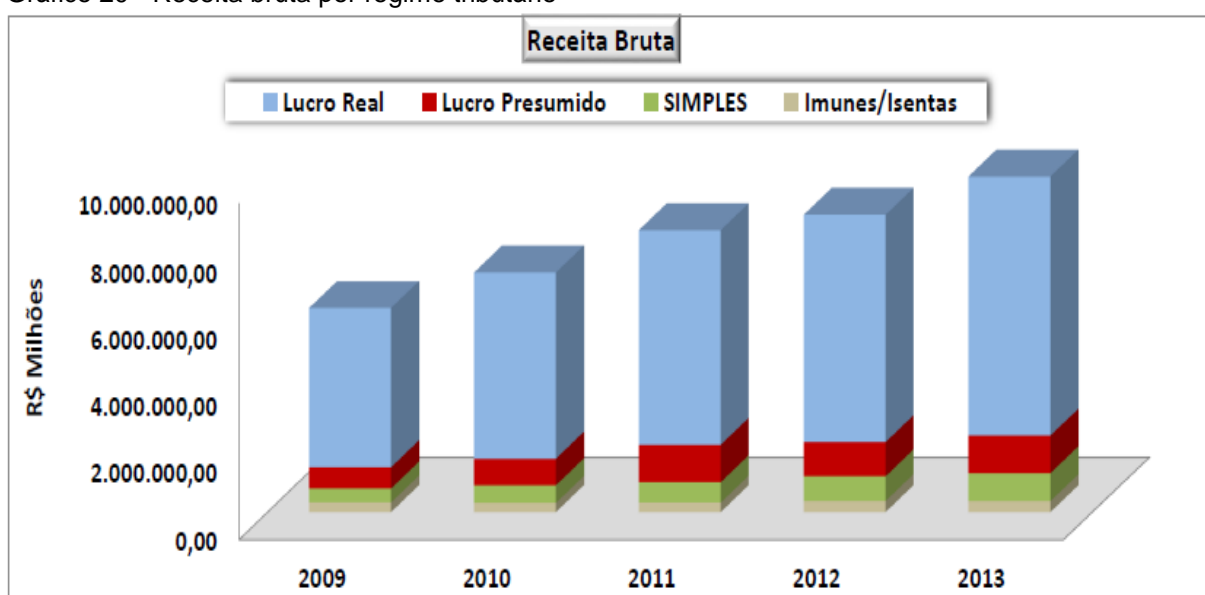
¹⁸³ Lucro Real, Presumido, Arbitrado e Simples Nacional.

empresas, quantidade de empregados e massa salarial, as quais serão transcritas por meio de sucessivos gráficos:

3.1 CONCENTRAÇÃO DE RENDA NAS EMPRESAS

Com efeito, é de notória constatação a desproporcional concentração da receita bruta total em favor das empresas enquadradas no Lucro Real (LR) em relação às demais.

Gráfico 20 - Receita bruta por regime tributário



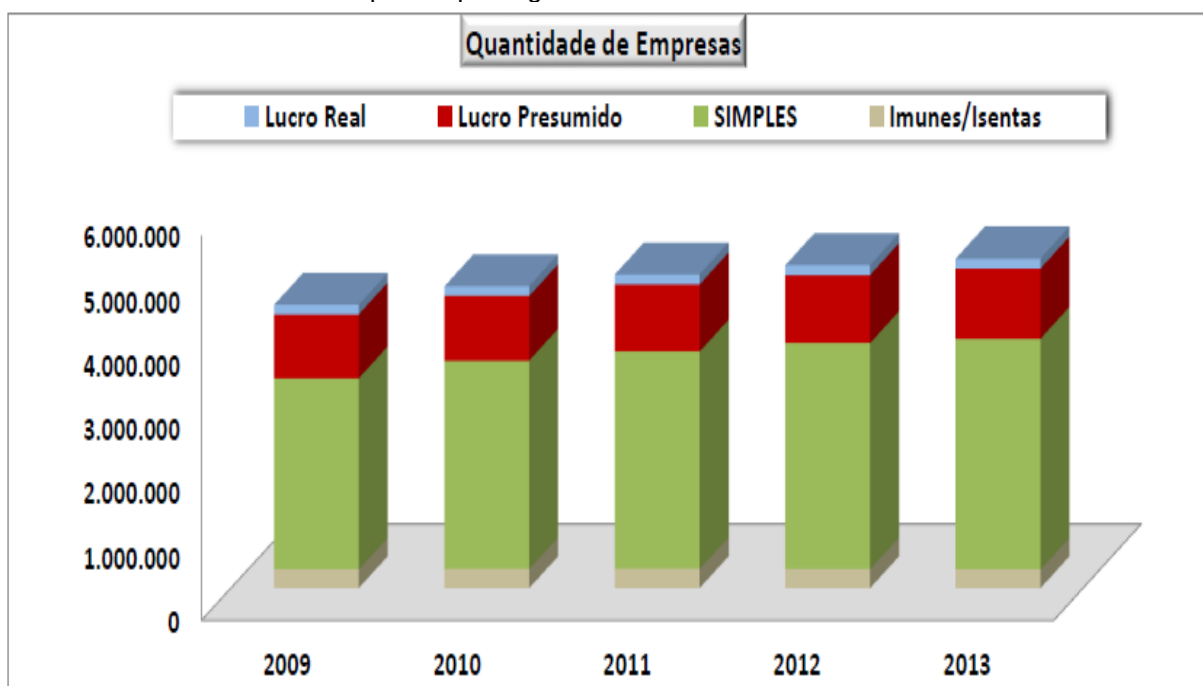
	2009		2010		2011		2012		2013	
Lucro Real	4.742.142,67	78,11%	5.543.849,52	77,79%	6.394.860,34	76,22%	6.770.395,94	76,55%	7.718.758,40	77,26%
Lucro Presumido	631.072,39	10,39%	788.952,73	11,07%	1.108.120,70	13,21%	1.014.600,22	11,47%	1.114.617,70	11,16%
SIMPLES	412.871,56	6,80%	524.522,56	7,36%	606.250,60	7,23%	732.300,85	8,28%	832.075,38	8,33%
Imunes/Isentas	285.029,55	4,69%	268.978,58	3,77%	281.159,85	3,35%	327.310,14	3,70%	324.765,93	3,25%
Total	6.071.116,17	100,00%	7.126.303,38	100,00%	8.390.391,49	100,00%	8.844.607,15	100,00%	9.990.217,41	100,00%

Fonte: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2015, p. 2)

Enquanto as empresas enquadradas nos regimes tributários do Lucro Presumido (LP) e Simples Nacional (SN), as quais juntas representam 91,36% do total de empresas no Brasil, perceberam apenas 19,49% de toda a receita bruta no ano de 2013, as empresas enquadradas no Lucro Real (LR), as quais conformam meramente

3,02%¹⁸⁴ do total de empresas no país, auferiram 77,26% do total da receita bruta daquele ano. Tais informações relacionam-se explicitamente com as informações preteritamente verificadas, de que pouquíssimos empresários são os que mais concentram riquezas e renda. Por meio do gráfico 21, poderá ser observado que: se, de um lado, existem poucos megaempresários que se apropriam da maior parte da renda e riqueza nacional, complementarmente do outro lado, existem pouquíssimas empresas que se apropriaram da maior parte da receita bruta nacional. Faz-se tal consideração por achar que seria incompleto estudar a desigualdade de renda e riqueza sem, no mínimo, estudar o meio pelo qual perpassam tais iniquidades, ou seja: as empresas.

Gráfico 21 - Quantidade de empresas por regime tributário



	2009		2010		2011		2012		2013	
Lucro Real	147.692	3,34%	151.560	3,22%	154.809	3,17%	152.490	3,03%	155.312	3,02%
Lucro Presumido	993.387	22,50%	1.003.431	21,32%	1.045.245	21,37%	1.059.574	21,05%	1.092.684	21,26%
SIMPLES	2.984.079	67,58%	3.253.070	69,13%	3.390.147	69,32%	3.526.251	70,04%	3.600.574	70,06%
Imunes/Isentas	290.330	6,58%	297.944	6,33%	300.518	6,14%	296.272	5,88%	290.486	5,65%

Fonte: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2015, p. 2).

¹⁸⁴ Percentual que desde o ano de 2009 vem decrescendo, o que significa a tendência de aumento de maior concentração de receita bruta nas empresas optantes ao Lucro Real.

Cumprе reiterar que o regime tributário do LR é o enquadramento que acomoda as instituições financeiras, creditícias, mobiliárias e todas as empresas com receita bruta superior a 78 milhões de reais¹⁸⁵, as empresas que recebem benefícios fiscais como redução e isenção do IRPJ e CSLL e com ganhos de capital oriundos do exterior¹⁸⁶.

Pode ser que existam ou surjam estudos que, ao contrário deste, conceberão que as empresas enquadradas no LP e SN são significativamente mais numerosas, o que indicaria que as empresas acham aqueles regimes mais benéficos, por isso optam por essa forma de tributar. Apesar de este estudo não tender ao planejamento tributário, tal hipótese, apesar de, em partes, poder ser verdadeira, ofusca a finalidade central, ou seja: na mesma perspectiva descrita por Cattani (2018), começaria a se estudar a pobreza e não a riqueza, uma vez que a concentração de receitas está hegemonicamente nas empresas enquadradas no Lucro Real. Não está a se defender esses regimes (SN e LP), pois eles não permitem a tributação efetiva sobre o excedente de renda e facilitam planejamentos tributários¹⁸⁷ (inclusive evasivos), contudo, ao se inclinar a encontrar os principais problemas nesses regimes, permite-se a perpetuidade do *status quo* das grandes empresas e empresários, que majoritariamente estão enquadrados no Lucro Real. Não obstante, o “valor”¹⁸⁸ advém do trabalho, logo não restam dúvidas ao olhar o gráfico 22, onde estão concentrados a maioria dos trabalhadores assalariados em relação íntima e explícita — porém, complexa e contraditória — com as megaempresas enquadradas no Lucro Real. Assim demonstrado, deixar de analisar as empresas do Lucro Real seria semelhante

¹⁸⁵ Conforme art. 13º da Lei 12.814/13. Exceto as enquadradas no lucro arbitrado, o qual, o relatório não cita.

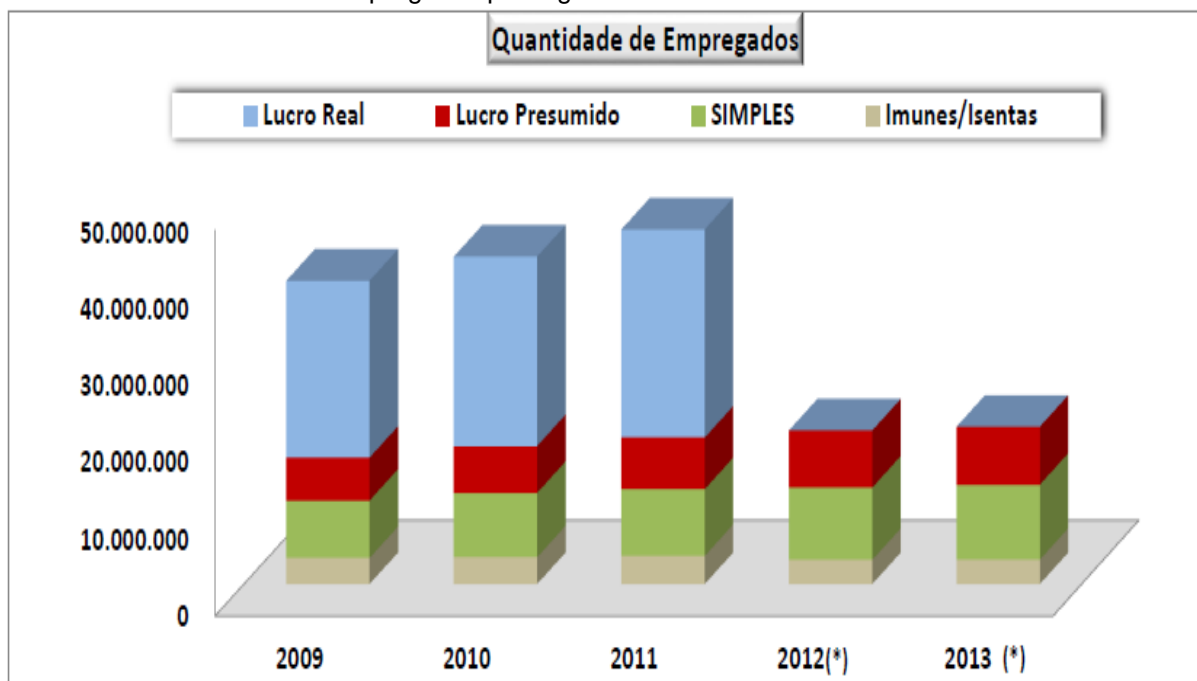
¹⁸⁶ Para comprovar, verificar art. 59 da IN RFB 1.700/17.

¹⁸⁷ Por exemplo: indústrias que obtêm lucro superior a 8% (presunção de lucros da RFB), afastadas as demais circunstâncias, tendem a ser beneficiadas pelo regime do lucro presumido. Não está a defender esses regimes (LP e SN), mas, sim, com o apoio dos dados trazidos pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2015), a dar ênfase às empresas (e consequentemente aos empresários) monopolistas. Por certo, pessoas físicas que recebem 10.000 por mês, p.ex., também podem se aproveitar de brechas legais, mas não são a razão de tamanha concentração, por isso os estudos inclinam-se a investigar os empresários que recebem valores muito maiores. Assim, ratifica-se a justificativa de dar ênfase às megaempresas enquadradas no LR.

¹⁸⁸ “o quantum de trabalho socialmente necessário ou o tempo de trabalho socialmente necessário para produção de um valor de uso o que determina a grandeza de seu valor” (MARX, 1996, p. 169).

a não observar os grandes empresários que se destacam no topo da distribuição da renda.

Gráfico 22 - Quantidade de empregados por regime tributário



Qtde Média de Empregados por Empresa:

2009	2010	2011	2012	2013
8	8	9	3	3

(*) Obs: Dados de Quantidade de Empregados para o Lucro Real ainda Indisponíveis

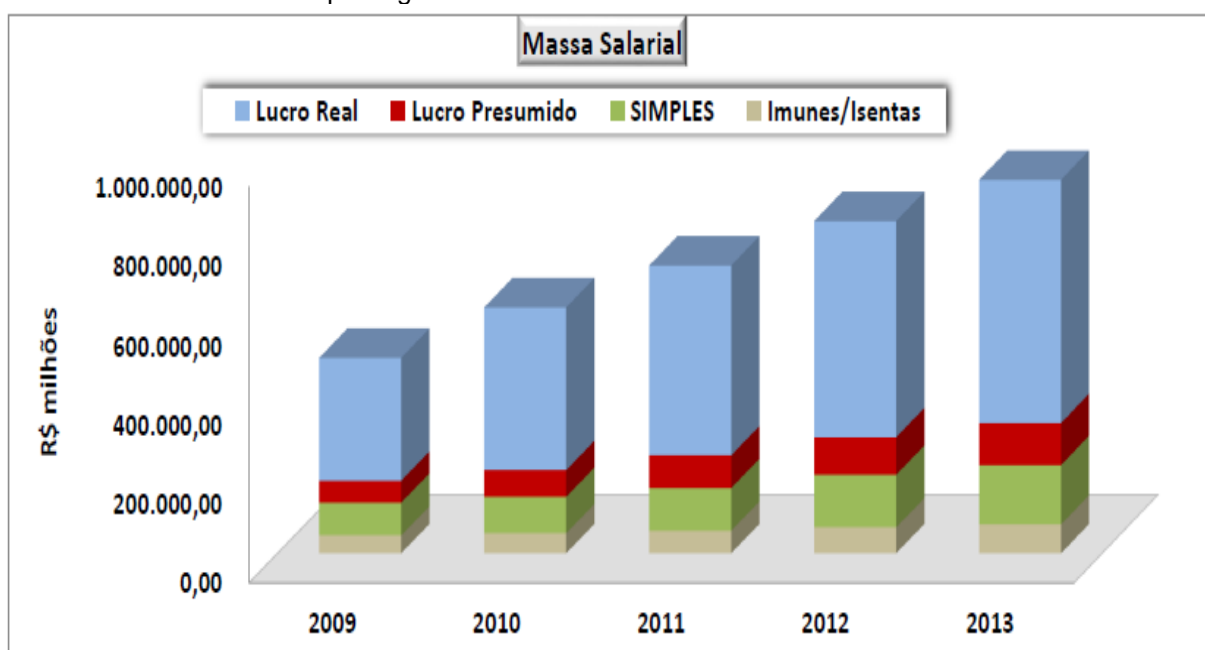
	2009		2010		2011		2012		2013	
Lucro Real	22.898.229	58,30%	24.522.048	57,83%	26.959.110	58,69%	0	0,00%	0	0,00%
Lucro Presumido	5.557.868	14,15%	6.062.824	14,30%	6.673.557	14,53%	7.403.573	37,19%	7.508.471	36,83%
SIMPLES	7.443.870	18,95%	8.340.425	19,67%	8.649.523	18,83%	9.360.586	47,02%	9.713.036	47,64%
Imunes/Isentas	3.378.555	8,60%	3.478.183	8,20%	3.648.794	7,94%	3.144.898	15,80%	3.166.341	15,53%
Total	39.278.522	100,00%	42.403.480	100,00%	45.930.984	100,00%	19.909.057	100,00%	20.387.848	100,00%

Fonte: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2015, p. 2).

Infelizmente para os anos de 2012 e 2013, o relatório não conseguiu demonstrar o volume e o percentual de trabalhadores assalariados por regime tributário, contudo, entre 2009-2011, as empresas enquadradas no LR possuíam quase 60% de todos os trabalhadores assalariados.

Por fim, no tocante aos dados trazidos por tal estudo, observa-se, por meio do gráfico 23, que a massa salarial das empresas enquadradas no LR ultrapassa os 65%.

Gráfico 23 - Massa salarial por regime tributário



Salário Médio Mensal (R\$):	2009	2010	2011	2012	2013
	1.058,18	1.227,23	1.321,81	3.848,99	4.212,05

	2009		2010		2011		2012		2013	
Lucro Real	309.833,10	62,74%	410.243,35	66,06%	478.474,53	65,86%	544.787,22	64,95%	613.116,23	65,02%
Lucro Presumido	55.585,47	11,26%	67.538,96	10,88%	82.580,47	11,37%	94.905,03	11,31%	106.099,37	11,25%
SIMPLES	83.474,47	16,90%	92.273,09	14,86%	108.209,98	14,89%	133.315,90	15,89%	150.301,60	15,94%
Imunes/Isentas	44.959,24	9,10%	50.958,62	8,21%	57.292,37	7,89%	65.817,70	7,85%	73.474,50	7,79%
Total	493.852,28	100,00%	621.014,01	100,00%	726.557,35	100,00%	838.825,85	100,00%	942.991,70	100,00%

Fonte: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2015, p. 2).

Desse modo, partir-se-á a pesquisar principalmente as empresas enquadradas no LR, onde estão as maiores receitas brutas e provavelmente os maiores lucros e dividendos que foram e são distribuídos aos empresários do topo da distribuição da renda, fato que não desorientará análises de empresas enquadradas nos demais regimes.

3.2 O MECANISMO DA TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS TRIBUTÁRIO

Entende-se que é fundamental, para compreender a acomodação da tributação interna das empresas e, por consequência, dos empresários, a compreensão de onde e de qual forma os tributos firmam-se e flexibilizam ao mesmo tempo nos orçamentos empresariais. Por meio da análise da estrutura dos orçamentos de vendas

empresariais, será permitida, por exemplo, a verificação teórico-empírica de como os produtos/serviços ou os salários poderão receber parte ou a totalidade do ônus tributário, mantidas as demais circunstâncias.

Abaixo, serão expostas a estrutura e a dinâmica dos orçamentos privados (de vendas) empresariais. As informações como custos e despesas ou receita bruta fazem parte de simulações, mas atendem inteiramente o método estrutural orçamentário constante na literatura preeminente. Os números ou percentis referentes a todos os tributos estão integral e devidamente amparados pela legislação vigente, a qual pode ser encontrada ao visitar os aspectos metodológicos desta pesquisa, assim como os demais detalhes. Nesse sentido, refletem com fidedignidade a realidade tributária inerente à tributação das empresas, dos empresários e dos trabalhadores assalariados. As estimativas de salários são simulações que atendem critérios expostos na metodologia da pesquisa. A taxa de lucro líquido foi arbitrada em 10%, não representando significativamente distorções em relação ao estudo realizado pelo Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial - IEDI (2018), porém, ao que realmente interessa, o lucro líquido mensal definido como sendo o mínimo que os empresários esperariam de retorno de seus investimentos empresariais, em torno de 734.191,05 mil reais, comporta, sem discrepâncias, a média de lucros e/ou dividendos recebidos pelos empresários no ano de 2016, antes verificada, não perfazendo nenhuma anomalia¹⁸⁹. Os encargos sociais foram computados em estrita observação à legislação, prevendo os custos, tais como: demissões; licenças fúnebres, paternidade ou maternidade, casamento; faltas justificadas; 13º salário; férias. Tais custos são computados sobre as rubricas salariais ou indenizatórias o percentil exato e legal de encargos sociais incidente. Por fim, a atividade discricionariamente escolhida foi a atividade industrial, por esta contemplar uma ampla variedade de espécies tributárias e por comumente ter um número elevado de trabalhadores assalariados. Contudo, em nada alteraria a fidedignidade das análises, caso fossem escolhidas para fins de simulação, empresas prestadoras de serviço ou comerciais,

¹⁸⁹ No ano de 2017, o lucro líquido ajustado e consolidado do grupo AMBEV foi de 12,2 bilhões de reais; da Companhia Vale do Rio Doce foi de 17,6 bilhões; o lucro líquido consolidado do grupo das Lojas Renner no ano de 2017 foi de 732,7 milhões de reais, representando uma margem líquida de 11,1%.

isso porque, apesar de trocar um ou outro tributo, a essência mantém-se intocável. Caso fosse uma empresa prestadora de serviço, por exemplo, teria a incidência do ISSQN ao invés do IPI, ou, em raras exceções¹⁹⁰, os dois concomitantemente. Caso fosse uma empresa comercial, teria a incidência apenas do ICMS, exceto se equiparada à industrial, dessa forma teria IPI e ICMS sobre o mesmo produto¹⁹¹, ou seja: não há nada que possa apresentar distorções analíticas por meio das escolhas efetuadas, uma vez que a margem de lucro a ser alcançada seguiu estudos empíricos atuais, e a tributação fora estritamente orientada pela legislação em vigor.

Seguindo a técnica orçamentária, primeiramente serão descritos os elementos de conhecimento prévio das empresas, que compõem a tributação que sobre elas recaíra. Três tipos de tributação estarão detalhados na tabela a seguir: os tributos incidentes sobre a receita bruta, lucro e sobre a folha de pagamento, os quais estarão representados em percentuais e serão aplicados sobre os valores reais constantes na próxima tabela (18). Para facilitar a identificação sobre estes percentuais, as células foram realçadas na cor amarelo.

Antes de dar sequência, esclarecer-se-á alguns dos dados acima (Tabela 17) expostos: algumas rubricas foram estimadas, pois dependem de dados peculiares de cada empresa. Por exemplo: a licença casamento dá direito a 3 dias de folga aos trabalhadores (art. 473 da CLT). Na tabela 17, foi estimado que 2,5% dos empregados da empresa que pode ser chamada de “modelo” utilizam-se de tal direito. Assim, o seu cálculo resultou em $((3/365)*0,025)$: 0,02%.

Contudo, podem existir empresas nas quais esse índice seja maior ou menor, porém, ao que se propõe o presente estudo, tais diferenças em nada alteram os resultados esperados, visto que o mérito desses resultados reside em tornar possível a compreensão da formatação orçamentária empresarial e de como são “distribuídos” os tributos. Para verificar detalhadamente as estimativas de cada rubrica, recomenda-se observar a metodologia da pesquisa descrita no capítulo 1.

¹⁹⁰ Observar, por exemplo, o art. 18º da Lei 128/09 que alterou a Lei 123/06.

¹⁹¹ Art. 8º do Decreto 7.212/10.

Tabela 17- Orçamento Empresarial: composição tributária, lucro líquido e encargos sociais.

Lucro Líquido e Tributos sobre a Receita Bruta			Encargos Trabalhistas Totais, Incluindo Custos Demissionais.		
Item	Descrição	%	Item	Descrição	%
	Lucro Líquido	10,00%	GRUPO A		
	TOTAL 1	10,00%	1	INSS	20,00%
IMPOSTO	PIS	1,65%	2	FGTS	8,00%
	COFINS	7,60%	3	SESI	1,50%
	ICMS	18,00%	4	SENAI	1,00%
	IPI	5,00%	5	SEBRAE	0,60%
	IRPJ/CSLL (Al. Ef)	5,15%	6	INCRA	0,20%
			7	Salário Educação	2,50%
	TOTAL 2	37,40%	8	RAT/FAP	3,00%
	Trib. S/ Rec. Bruta e L.L	47,40%	SUBTOTAL - GRUPO A		
			36,80%		
			GRUPO B		
			1	Repouso Semanal Remunerado	
			2	Aviso Prévio Trabalhado	0,65%
			3	Férias	8,33%
			4	Adicional de Férias	2,78%
			5	13º Salário	8,33%
			6	Auxílio Enfermidade	1,39%
			7	Acidentes de Trabalho	0,03%
			8	Licença Paternidade	0,02%
			9	Licença Funeral	0,01%
			10	Licença Casamento	0,02%
			11	Faltas Justificadas	0,23%
			SUBTOTAL - GRUPO B		
			21,80%		
			GRUPO C		
			1	Aviso Prévio Indenizado	0,42%
			2	FGTS sobre Aviso Prévio	0,0333%
			3	Multa FGTS sobre Aviso Prévio	0,21%
			SUBTOTAL - GRUPO C		
			0,66%		
			GRUPO D		
			1	Grupo A x Grupo B	8,02%
			SUBTOTAL - GRUPO D		
			8,02%		
			Encargo social e trabalhista (%)		
			67,29%		

Fonte: Elaborada pelo autor (2018), a partir da estrutura orçamentária utilizada pela General Motors do Brasil e pela Refinaria Alberto Pasqualini (REFAP), para verificação e formação do preço de venda de seus fornecedores.

Concomitantemente apresenta-se a tabela 18, porém, duas observações precisam ser feitas para auxiliar na compreensão da mesma: a) a composição de cada item da despesa/custo encontra-se no espaço destinado à metodologia. b) o realce na cor amarelo representa a incidência dos tributos detalhados na tabela 17.

Tabela 18 - Orçamento Empresarial: custos e despesas totais com formação do preço de venda.

Descrição dos Custos	Unid.	Qtde.	Unit. (R\$)	Total (R\$)
<u>Mão de Obra DIRETA</u>				
Grupo Trabalhadores A	Salário Mínimo (SM)	100,0	954,00	95.400,00
Grupo Trabalhadores B	Média Salários Regionais	100,0	1.300,00	130.000,00
Grupo Trabalhadores C	Sal. Mínimo Dieese - 03/2018	100,0	3.706,44	370.644,00
Grupo Trabalhadores D	5 Salários Mínimo (SM)	100,0	4.770,00	477.000,00
Subtotal MOD		400,0	-	1.073.044,00
<u>Mão de Obra INDIRETA</u>				
Grupo Trabalhadores E (Gestores)	20 Salários Mínimo (SM)	15,0	19.080,00	286.200,00
Grupo Trabalhadores F (Diretores)	80 Salários Mínimo (SM)	5,0	76.320,00	381.600,00
Pró- Labore (Empresário)	1 Salário Mínimo (SM)	1,0	954,00	954,00
Subtotal MOI		21,0	-	668.754,00
TOTAL MÃO DE OBRA		421,0	-	1.741.798,00
<u>Adicionais</u>				
Periculosidade (30%)	Grupo Trabalhadores A	100,0	954,0	28.620,00
Insalubridade (grau médio 20%)	Grupo Trabalhadores B	100,0	1.300,0	26.000,00
Adicional Noturno		0,0	0,0	0,00
Horas Extras		0,0	0,0	0,00
Total - Adicionais				54.620,00
SUBTOTAL	func.	421,0	---	1.796.418,00
Percentual de Encargos Sociais Totais		67,29%	1.796.418,00	1.208.728,82
TOTAL 1				3.005.146,82
<u>Despesas Indiretas</u>				
Transporte Int./Ext.	Grupo Trabalhadores A	100,0	10,0	15.276,00
Transporte Int./Ext.	Grupo Trabalhadores B	100,0	10,0	13.200,00
EPIs e Uniformes	Grupo Trabalhadores (A-D)	400,0	20,0	8.000,00
Plano de Saúde	Grupo Trabalhadores (A-F)	420,0	80,0	33.600,00
Treinamento	Grupo Trabalhadores (A-F)	420,0	30,0	12.600,00
TOTAL 2				82.676,00
<u>Materiais</u>				
Matéria-prima	1 mês	0,0	0,0	500.000,00
Serviço de Terceiros	Rateio - 50% Adm - 50% Prod	0,0	0,0	50.000,00
TOTAL 3				550.000,00
<u>Equipamentos</u>				
Depreciação de Veículos	Rateio - 50% Adm - 50% Prod	0,0	0,00	10.000,00
Depreciação de Prédio	Rateio - 50% Adm - 50% Prod	0,0	0,00	20.000,00
TOTAL 4				30.000,00
TOTAL 1+2+3+4				3.667.822,82
Outros custos/ despesas descritas		5,00%	3.667.822,82	183.391,14
				3.851.213,96
Percentual L.L e tributação s/ RB		47,40%		3.470.696,49
TOTAL GERAL				7.321.910,45

Fonte: Elaborada pelo autor (2018), a partir da estrutura orçamentária utilizada pela General Motors do Brasil e pela Refinaria Alberto Pasqualini (REFAP), para verificação e formação do preço de venda de seus fornecedores.

Sumariamente, os orçamentos empresariais em geral são elaborados com fundamentos nas premissas estruturais que podem ser visualizadas por intermédio

das tabelas 17 e 18, acima expostas. Para que se torne entendível, sinteticamente assim é procedido na formação orçamentária: a empresa sabe em qual regime está enquadrada e qual o percentual de tributos sobre o orçamento que será obrigada por lei a recolher aos cofres públicos — o que não significa, em hipótese alguma, que o ônus tributário seja da empresa, como já pode começar a ser percebido. Define-se o lucro líquido que o empresário almeja, o qual é passível de alteração. Inclui-se no orçamento todos os gastos — salários com encargos trabalhistas, custo das matérias-primas, custos e despesas diretas e indiretas, fixas e variáveis — e, então, acomoda-se, sobre todos esses gastos, o percentual de tributos sobre a renda e (soma) sobre o lucro, obtendo-se assim o preço que precisa vender para obter-se o resultado (lucro líquido) pré-definido.

Nota-se: a maneira de previamente calcular a tributação sobre o lucro das empresas (IRPJ e CSLL), antes mesmo de deduzir as despesas da receita bruta, é simplesmente torná-la percentual efetivo dessa última, pois todo o orçamento será elaborado para manutenção do percentual de lucro líquido pré-definido, e, de posse desse percentual, é perfeitamente possível saber o percentual de tributação sobre o lucro e embuti-lo no preço do produto, na diminuição dos salários, ou fazer uso de ambos os mecanismos.

Por meio das tabelas acima (17 e 18), pode-se compreender algumas formas de transferência do ônus tributário (seja na tributação vigente, seja prevendo a majoração dessa tributação) aos salários ou ao preço dos produtos (consumo), tais como (prevendo a manutenção da taxa de lucros destinadas aos empresários de 10%, conforme as simulações descritas):

a) Concebendo a permanência da tributação atual, a qual foi integralmente exposta e aplicada nas tabelas (17 a 18), uma das possíveis conclusões é de que, para manter a taxa de lucro líquido destinada aos empresários (principalmente os empresários do topo da distribuição de renda, proprietários das empresas monopolistas, cujos níveis de concentração dos meios de produção e centralização do capital foram detalhados anteriormente), estes possuem todas as condições de repassar o ônus tributário aos salários dos trabalhadores, inclusive de forma invisível aos últimos. Ou seja, por meio de salários rebaixados que se encontram em determinado nível por estarem, de fato, arcando com o ônus tributário em benefício da manutenção inexorável da taxa de lucro líquido. Apreende-se, dessa forma, que a

própria flexibilização do trabalho (bastante em voga no presente momento) tende a ser um método utilizado para que, diminuindo o valor pago pelo trabalho como um todo, haja o repasse do custo tributário (e outros) aos trabalhadores assalariados ou aos que perderam esta condição e estão na informalidade ou pejotizados. Assim sendo, as próprias informalidade e pejotização são visivelmente consequências (não apenas) direta da transferência do ônus tributário. A invisibilidade dessa taxa sobreposta aos trabalhadores ocorre devido a estes não serem tributados direta e formalmente, por exemplo, pelo IRRF, resultado da renda baixa e inalcançável pela atual tabela do imposto. A translação do ônus tributário tende a ser concomitante ao preço dos produtos, a base (consumo) mais tributada no país e a qual conforma (praticamente) a totalidade dos rendimentos dos trabalhadores que pouco fazem de sua renda além de consumir bens de necessidades básicas.

b) De outra forma, caso haja reforma tributária em que a isenção sobre lucros e dividendos na PF e PJ passe a ser tributada a uma alíquota de 25%, bem como seja extinta a figura dos JSCP, principais proposições observadas por alguns estudos antevistos, parece ser simplista a conclusão que a taxa de lucro líquido (no caso da simulação de 10%) seja, de fato, afetada sem que os empresários (principalmente os do topo da distribuição de renda) reajam utilizando os mesmos mecanismos descritos no item “a” e, dessa forma, transfiram a tributação aos trabalhadores assalariados (inclusive estimulando politicamente a informalidade e a pejotização) por meio da redução do valor pago pela força de trabalho e/ou por intermédio da majoração dos preços dos produtos.

Claro que, tais transferências como descrito anteriormente e reiterado neste espaço, não ocorrem deliberadamente, e, justamente por isso, percebe-se que, quando a economia do país está instável, os empresários forçam a queda dos tributos¹⁹², promovendo por vezes revoltas tributárias¹⁹³ por meio de greves

¹⁹² Basta observar as inúmeras campanhas publicizadas advindas de associações, sindicatos ou grupos empresariais, as quais pedem a diminuição de “impostos”, independentemente de seu fim. Retórica frequente nas pautas dos trabalhadores, o que ajuda a ratificar a falta de ciência destes sobre o STB e que tem como pano de fundo diminuir os serviços prestados pelo Estado reorientando-os à iniciativa privada. Lógica descrita por O’Connor (1977).

¹⁹³ Termo utilizado por O’Connor (1977).

incentivadas pelos próprios empresários monopolistas, deslocando ao “Estado” o ônus tributário em face da manutenção dos lucros¹⁹⁴.

Para demonstrar com maior detalhamento a eficiência das transferências para manutenção da taxa de lucros, abaixo constará a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), da empresa “modelo” — neste caso, o exercício refere-se a um único mês.

Tabela 19 - Orçamento Empresarial: DRE

Demonstração de Resultado do Exercício – DRE	Vls. nominais	Alíquotas Efetivas
Faturamento Bruto	7.321.910,45	100,00%
(-) IPI s/ vendas	366.095,52	5,00%
Receita Bruta Operacional	6.955.814,93	95,00%
(-) Deduções da Rec. Bruta Operacional	1.995.220,60	27,25%
PIS	120.811,52	1,65%
COFINS	556.465,19	7,60%
ICMS	1.317.943,88	18,00%
(=) Receita Líquida Operacional	4.960.594,33	67,75%
(-) Custos dos Produtos Vendidos (CPV)	2.987.865,45	40,81%
Custos com Salários (produção)	1.413.864,00	19,31%
Custos c/ Enc. Trabalho (produção)	951.325,45	12,99%
Custos c/ Transportes	28.476,00	0,39%
Custos c/ EPI e Uniformes	8.000,00	0,11%
Custos c/ Plano de Saúde	33.600,00	0,46%
Custos c/ Treinamento	12.600,00	0,17%
Custos c/ Matéria-Prima	500.000,00	6,83%
Custo c/ Serviços de Terceiros	25.000,00	0,34%
Custo c/ Depreciação	15.000,00	0,20%
(=) Resultado Operacional Bruto	1.972.728,88	26,94%
Despesas Operacionais	863.348,51	11,79%
Custos com Salários (Administrativo)	382.554,00	5,22%
Custos c/ Enc. Trab (Administrativo)	257.403,37	3,52%
Custo c/ Serviços de Terceiros	25.000,00	0,34%
Custo c/ Depreciação	15.000,00	0,20%
Despesas Diversas e Indiretas	183.391,14	2,50%
(=) Resultado Oper. Antes do IRPJ e CSLL	1.109.380,37	15,15%
(-) Provisão IRPJ 15 %	166.407,06	15,00%
(-) Provisão IRPJ (adicional) 10 %	108.938,04	9,82%
(-) Provisão CSLL 9 %	99.844,23	9,00%
(=) Resultado Líquido do Exercício	734.191,05	10,00%

Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

¹⁹⁴ Tempestiva e empiricamente cita-se a MP 839 de 31 de maio de 2018, a qual, em face à “greve dos caminhoneiros”, os quais, dentre outras, reivindicaram a redução dos preços do óleo diesel, acabou por cortar despesas/investimentos em saúde, educação e em programas sociais. Tais cortes serão para suportar a diminuição do valor do litro do óleo em 46 centavos de reais (sendo que uma fração desse corte será subsidiada pela baixa de contribuições vinculadas às necessidades dos trabalhadores). Desses 0,46 centavos, 30 centavos serão subvencionados pelo “Estado” (por meio da denominada “bolsa caminhoneiro”), mas que, na verdade, irão diretamente às empresas de produtores e importadores de diesel. Ou seja, o Estado diminuiu a tributação e concomitantemente os serviços, para manter intacta a taxa de lucros dos conglomerados empresariais monopolistas.

A demonstração que se deu por meio da Tabela 19, para além de ser obrigatória a todas as empresas independentemente do regime tributário, traduz a análise e a comprovação vertical de como o orçado tornar-se-ia fidedignamente efetivado (observar a taxa de lucros pré-definida na tabela 17 e o resultado líquido apresentado pela tabela 19). Por meio dessa demonstração, é possível, por exemplo, observar o custo/despesa tributário, salarial, administrativo, os quais são imprescindíveis ao gerenciamento empresarial.

Entretanto, o que é mais significativo para as proposições efetuadas por esta pesquisa é que, pela combinação das três últimas tabelas, pode-se compreender: que os tributos patronais sobre a folha de pagamento (INSS, FGTS, RAT e Sistema S), os tributos incidentes sobre a receita bruta (IPI, ICMS, PIS, COFINS) e os tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL) podem e, se considerar que o lucro é condição inexorável no sistema capitalista, devem ser transferidos total ou em frações nas formas acima expostas.

Outra hipótese que deve ser levada em conta, principalmente nos setores em que houver forte concorrência, seria a de que o empresário cederia às forças do “mercado” e não repassaria parte do ônus tributário, tirando de seu próprio lucro. Essa última opção é plausível, mas, quando a verificação se dá nos pequenos e médios empresários do setor competitivo, contudo, quando observadas as empresas do setor monopolistas, não há uma única evidência — como anteriormente foi devidamente embasado — que auxilie na comprovação de que as “forças do mercado”, ainda mais com tamanha concentração do capital em meios de produção e centralização do capital¹⁹⁵, obriguem os empresários e as empresas do topo da distribuição de renda a procederem de tal forma.

Sobre o efeito da translação tributária, admitindo 100% de transferência aos trabalhadores assalariados ou consumidores, Rodrigues et al. (1998) afirmou que tal condição tenderia a ocorrer em “condições específicas do mercado” (p. 13). Levados em conta os dados que apontam para os níveis elevadíssimos de concentração de

¹⁹⁵ Marx (1996) faz considerações sobre tais categorias (concentração do capital em meios de produção e centralização do capital) nos itens 1 e 2 do capítulo XXII do Livro I d'O Capital.

renda e capital, tanto de empresários (PF) como de empresas (PJ), parece que as condições “específicas” impostas pelo “mercado” estão onipresentes no país.

De toda sorte, a principal finalidade dessas três tabelas foi de desmistificar ao leitor o caráter formal das normas tributárias, em que as empresas arcariam com o ônus tributário de forma que justifique sentimentos de compaixão¹⁹⁶, por exemplo.

A possibilidade da transferência do ônus tributário aos trabalhadores assalariados, seja pela minoração dos salários, seja pelo consumo, é real, mas não é o único mecanismo em favor dos empresários brasileiros — principalmente os presentes no topo da distribuição da renda. Existe uma série de outros artifícios, dos quais, ao menos os principais, serão doravante explorados, e que fragilizam significativamente os resultados esperados pelas pesquisas observadas, as quais propuseram alterações pontuais, como a tributação de lucros e/ou dividendos e o fim dos JSCP. Não que essas medidas não significassem um avanço relativamente interessante, porém, como será observado, existem amplas, peculiares e complexas nuances intrínsecas ao STB que precisam ser entendidas para que haja ciência dos limites de reformas tributárias pontuais.

3.3 MECANISMOS JURÍDICOS E CONTÁBEIS À DISPOSIÇÃO DAS EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO REAL

Se, como fora visto por meio do estudo da RFB (2015), a concentração de renda das empresas dá-se, hegemonicamente, nas que optaram pelo regime tributário do Lucro Real, que são as maiores em termos de renda no país, merecem, estas, algumas outras verificações.

Conforme o art. 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, o conceito de Lucro Real é: “Lucro real é o lucro líquido do exercício *ajustado* pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”. Traz-se à luz esse conceito, pois o leitor poderia ser levado a imaginar que bastaria às empresas enquadradas no LR, diminuir as despesas e/ou custos das receitas para obtenção do lucro real, que, então, serviria de base de cálculo para tributação. Ocorre que não é bem assim que funciona:

¹⁹⁶ Baleeiro (2001), Machado Segundo (2011) e Nabais (2011) denominariam tal sentimento de “anestesia fiscal”; Fabrício de Oliveira (2001), de “fetiche dos impostos” e Gassen (2016), de “anestesiante”.

encontrado o lucro societário ou contábil — este sim, basicamente, é a redução das despesas e/ou custos das receitas —, é necessário promover “ajustes”, e são justamente nesses ajustes que estão à disposição das empresas tributadas pelo LR onde residem exaustivamente inúmeros outros mecanismos para elidir ou mesmo evadir tributariamente.

Nos anexos II e III da IN RFB 1.700/17 combinados com os arts. 249 e 250 do RIR/99, estão todas as situações de adições ou exclusões¹⁹⁷ da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Mas, para não tornar esta pesquisa demasiadamente extensa e tendente ao tecnicismo, apresentar-se-á poucos exemplos de como podem ser utilizadas essas adições, exclusões ou compensações em favor das empresas.

Um exemplo muito visto nas cisões, fusões e incorporações das grandes empresas por potentes grupos econômicos é a utilização do prejuízo fiscal da adquirida em favor da adquirente. No Brasil, por meio do art. 514, do RIR/99, é vedado às empresas sucessoras utilizarem-se dos prejuízos fiscais das sucedidas. Daí, então, nasce a figura oriunda do planejamento tributário, denominada usualmente de “Incorporação às Aversas”, que nada mais é do que um artifício do qual as empresas se utilizam, passando a empresa controlada a incorporar a controladora¹⁹⁸, driblando a legislação e podendo assim compensar os prejuízos fiscais da empresa adquirida — normalmente em recuperação judicial ou à beira da falência, porém, por vezes, com prejuízos fiscais “fabricados”. Em suma, se uma empresa foi adquirida por 1 bilhão de reais, possuindo prejuízos fiscais a compensar de 700 milhões, por exemplo, esse valor poderá ser compensado integralmente observado o limite de 30% a cada período de apuração dos tributos (art. 203, da IN RFB 1700/17).

Outra excrescência em termos de “elisão tributária” deu-se por meio da Lei 9.532 de dezembro de 1997 (inciso III, art. 185, da IN 1700/17), que se refere à amortização do ágio pago pela empresa (investidora) referente à expectativa de rentabilidade futura em face do investimento na compra de uma determinada empresa. O pano de fundo dessa lei foi o “incentivo” às privatizações”. Apesar de ter

¹⁹⁷ Os JSCP são apenas uma das possibilidades de ajuste, na forma de exclusão desde que observados os limites da Lei 9.279/95, caso contrário, está consta na lista das adições.

¹⁹⁸ Um dos casos mais comentados foi a aquisição do Banespa pelo Santander (daí o motivo do Santander ter continuado com o código 33, relativo ao BANESPA).

sofrido alterações ao longo do tempo, tal possibilidade (de ajuste) é plenamente possível e amplamente vislumbrada nos meios técnicos de planejamento tributário.

Como exemplo, cita-se o Banco Santander na compra do Banco do Estado de São Paulo (Banespa): aquele registrou um ágio de 7,5 bilhões pela compra do Banestado, cujo patrimônio líquido ficava em torno de 2,11 bilhões. Ocorre que são passíveis de exclusão da base de cálculo do IPRJ e da CSLL as parcelas mensais referentes à amortização desse ágio. Por meio desse mecanismo, segundo o que descreveram os procuradores da fazenda nacional (processo 16561.000222/2008-72 do tribunal de arrecadação), o banco Santander teria obtido vantagens tributárias no valor aproximado de 4 bilhões, quase o dobro do valor estimado do patrimônio líquido do Banespa.

A listagem de adições e exclusões da base de cálculo da CSLL e IRPJ das empresas enquadradas no Lucro Real é extensa e diversas constituem simples e puramente benefícios fiscais. Por certo, não caberia em uma única pesquisa — ainda que este o fosse o seu objetivo — a descrição de todos os mecanismos legais e possíveis, nas mãos do corpo técnico das grandes empresas brasileiras. Aliás, o país tem uma série de particularidades tributárias não encontradas em outras nações. O que pode contribuir como um alerta é que não é em vão quando se ouve dos operadores do direito tributário e da contabilidade que o STB é extremamente complexo. E, como demonstrou Morin (2005), as soluções para coisas complexas passam necessariamente por interpretações não simplistas.

3.4 EVASÃO, REMISSÃO, PARAÍSO FISCAL E BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS: DE QUAL LADO ELES ESTÃO?

Outros mecanismos potentes e complementares aos que estão sendo realizados que aprofundam a desigualdade tributária ocorre pela possibilidade de obtenção de benefícios tributários, remissão ou mesmo na evasão de tributos por parte das empresas. Se, entre a classe trabalhadora, a evasão tributária chega próximo de ser nula¹⁹⁹, devido ao instituto legalizado da retenção na fonte que a impede de evadir, na classe empresarial, esse mesmo instituto proporciona condições

¹⁹⁹ Ver Rodrigues et al. (1998).

de “beneficiá-la”, como, por exemplo, por meio da apropriação indébita dos tributos retidos, de forma que a financie por (in) determinado período. Apesar de ser crime devidamente tipificado no art. 2º, da Lei 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária), depende de apuração do fisco, e, não raras vezes, o saldo não é recebido pelas vias administrativas. Contudo, sem dúvidas, é um interessante (apesar de ilegal) instrumento de financiamento para o caixa das empresas, possibilidade que inexistente aos trabalhadores assalariados.

Segundo uma pesquisa realizada pela *Tax Justice Network*, divulgada pela BBC Brasil em Londres, só no ano de 2010 a sonegação²⁰⁰ alcançou 490 bilhões de reais. Conforme a pesquisa:

A verdadeira injustiça não está nas pessoas que usam benefícios da previdência social, mas nas pessoas no topo da pirâmide econômica que simplesmente não pagam imposto. Pois isso é o que força governos a aumentar a taxa para os cidadãos. Alguns milhares de sonegadores milionários fazem a vida de milhões mais difícil. (EVASÃO..., 2018).

Rezende (2015) revelou que 394 empresas brasileiras listadas na bolsa de valores — enquadradas no LR — registraram passivos de contingentes tributários na ordem de 837 bilhões apenas no ano de 2013, ou seja, aproximadamente a metade do total arrecadado no país, e que os incentivos fiscais geraram valor, margem e caixa às empresas. Do outro lado, no campo dos trabalhadores assalariados, a sonegação beira à impossibilidade²⁰¹, devido ao cômputo do seu salário acomodar as retenções tributárias.

Outro estudo recentemente divulgado levantou os dados de contingências e provisões tributárias administrativas e judiciais de 114 empresas de capital aberto

²⁰⁰ Uma das maiores operações que apuram fraudes tributárias no país, a “Operação Zelotes”, foi deflagrada pela Polícia Federal do Brasil. Essa operação apresenta sérios indícios de fraudes tributárias cometidas por dezenas de empresas. Dentre elas constam: Gerdau, Grupo RBS, BankBoston, Mundial-Eberle, Ford, Mitsubishi, Banco Santander, Bradesco e Banco Safra. As empresas teriam comprado julgamentos junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão ligado diretamente ao Ministério da Fazenda. A operação é bastante ofuscada (em termos de divulgação) pelos grupos empresariais detentores das maiores concessões estatais no ramo da comunicação, vez que envolve uma das “seletas” famílias dona de boa parte dos meios de comunicação no Rio Grande do Sul e boa parte do Brasil, sendo ainda “afilhada” da Rede Globo.

²⁰¹ Exceto alguns casos, em que o trabalhador possui dois ou mais empregos e, por meio da Declaração de Ajuste Anual, omite rendimentos, eleva despesas etc., ainda assim, tal sonegação tende a ser relativamente desproporcional aos números que estão sendo expostos quando comparada com as empresas e empresários.

dentre os anos de 2008 a 2015 e descobriu que a evasão tributária — a qual originalmente é tida pelas empresas como elisão — é vantajosa a elas, embora venham a ser multadas e tenham que pagar as custas processuais. Mattos (2017) comprovou que o “planejamento tributário” compensa “principalmente quando se tratam de grandes empresas com gestores especializados e oportunidades diversificadas de planejamento tributário” (p. 98). Na prática, diferentemente de médias e pequenas empresas, as empresas de grande porte, em geral, não sonegam para suprir *déficits* de caixa, mas para obterem vantagens no mercado financeiro. Desse modo, esclarece que os frutos da evasão tributária, se positivos, são orientados prioritariamente aos empresários, vez que o Estado é pago com taxas fixadas de multa e juros; se negativos, o “Estado” deixa de receber e arca com o prejuízo. Destaca-se que a maioria das grandes empresas estão enquadradas no regime tributário do Lucro Real, regime que facilita a evasão. Isso porque, enquanto as empresas enquadradas no Simples Nacional e no Lucro Presumido são tributadas pela receita bruta, a qual, teoricamente, é fácil de auditar, no Lucro Real, existe uma série de possibilidades de evadir, que vão muito além da análise da receita bruta.

Nessa mesma linha, aparecem as remissões tributárias. Por exemplo, no ano de 2017, foi criado o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) por intermédio da MP 783/2017, convertida em Lei (13.496/17). Esse programa remiu as empresas devedoras com redução de até 90% dos juros de mora e de até 70% das multas de mora, permitindo utilizarem prejuízos fiscais de anos anteriores e parcelando em até 120 vezes as dívidas tributárias, trazendo 50 bilhões de reais anuais de renúncia de receitas a serem distribuídas entre união, estados e municípios, conforme a Nota Técnica 03 de 2017 do Unafisco Nacional (2017). Em termos práticos, o fato é que a empresa tem por meio desse outro mecanismo, uma forma muito mais benevolente de financiamento do que encontraria no mercado. Em abril de 2018, um modelo similar de “recuperação fiscal” foi instituído pela Lei Complementar 162/18, para as empresas optantes pelo Simples Nacional. Mas a medida de remissão mais benéfica foi dedicada ao setor do agronegócio por meio da Lei 13.606/18, a qual remiu até 100% das multas e dos juros de mora e ainda diminuiu a contribuição do empregador rural pessoa jurídica de 2,5% para 1,7%. Um incentivo ao não pagamento.

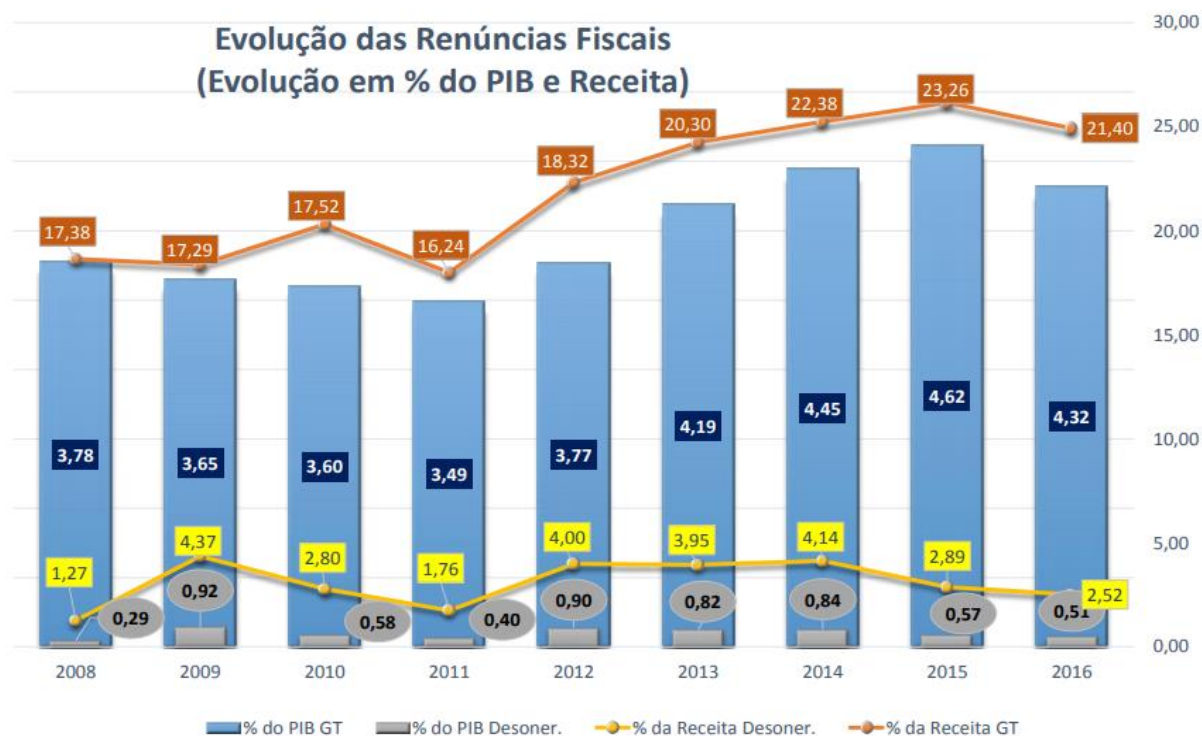
O aparato de meios legais à disposição das empresas e, por consequência, dos empresários, principalmente os de grande porte, não param por aí: os benefícios tributários — especificamente os institutos legais das isenções, não incidências, bases de cálculo e/ou alíquotas reduzidas, alíquotas zero, créditos presumidos e assim por diante — compõem o rol de mecanismos tributários que aprofundam severamente a desigualdade tributária brasileira. Um exemplo recente foi o caso da aprovação da chamada “MP do Trilhão”, Medida Provisória (MP) 795/2017, a qual desonerou de vários tributos as empresas estrangeiras na extração do petróleo “brasileiro”, em função da qual, segundo o estudo técnico de Lima (2017), a renúncia de receitas tributárias chegará a 1 trilhão de reais de forma direta.

Todos esses incentivos à atividade empreendedora não ocorrem apenas na União. O movimento político de desoneração do capital repete-se nas legislações estaduais. O Rio Grande do Sul, por exemplo, instituiu o Fundo de Fomento Automotivo do Estado do Rio Grande do Sul (Fomentar/RS, Lei 10.985 de 1996), atendendo aos interesses da montadora *General Motors*, e o Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul (Fundopem - Lei 11.916 de 2003) concedendo benefícios fiscais no período de 2011 a 2014 na ordem de quatro bilhões às empresas, as quais gerariam o total de 11,5 mil empregos, a um custo médio suportado pelo Estado de R\$ 700.000,00 por emprego, tendo como maior beneficiária a empresa Gerdau (MENEGETTI, 2017). Aliás, esta ex-empresa gaúcha hoje com sede em Amsterdam e de propriedade de um dos mais expressivos “liberais” do país, financiador do Instituto Milenium, o qual dissemina o ideário da “liberdade econômica”.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul destacou os seguintes gastos tributários: gasto de 2,6 bilhões de reais com créditos presumidos no ano de 2017; saídas isentas e/ou com base de cálculo reduzida no valor de 135,1 bilhões de reais (representa o valor total de saídas desoneradas e não o valor do imposto renunciado efetivamente) no ano de 2017; perdas líquidas na ordem de 50 bilhões de reais, dentre os anos de 1996 e 2016, com as desonerações das exportações e da Lei Kandir (RECEITA ESTADUAL – RS, 2017a; 2017b). Sabe-se quem perdeu, entretanto; quem ganhou está protegido pelo segredo fiscal.

Pode-se ter uma ideia do tamanho e da importância dos gastos²⁰² tributários²⁰³ brasileiros, por meio do gráfico 24.

Gráfico 24 - Gastos em relação ao PIB e à receita: 2008-2016



Fonte: Rachid (2017, p. s/n)

Pelas inserções de Rachid (2017), pode-se novamente observar as iniquidades tributárias regionais, apontadas por Lettieri (2017). A região sudeste, a mais rica do país, foi agraciada por 52,6% dos gastos totais, enquanto a região nordeste, a mais pobre, apenas com 11,5%. Enfim, tais revelações ratificam um dos entendimentos dessa pesquisa, de que, apesar de reconhecer que a revogação da isenção de lucros e dividendos, bem como a supressão da figura dos JSCP — propostas amplamente defendidas na literatura crítica ao STB — são passos relevantes para maior equidade tributária, tais medidas possuem limitações não diminutas frente a toda a estrutura que norteia o comportamento do Estado.

²⁰² Para consultar a composição desses gastos, observar: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/gastos-tributarios-secretario-jorge-rachid.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 18.

²⁰³ Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais, e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (RACHID, 2017, p. s/n).

Percebe-se que o regime tributário que mais absorve os benefícios tributários concedidos pela legislação, sem dúvidas, é o regime do Lucro Real. Além de conformar todos os mecanismos citados, a tributação do PIS e a Cofins são não cumulativos apenas nesse regime, ou seja, a possibilidade de créditos desses tributos dá-se estritamente nas empresas do Lucro Real, o qual também se mostra maleável na apuração do IRPJ e da CSLL, possibilidade inexistente às empresas do Lucro Presumido e do Simples Nacional.

Um outro tema bastante comentado são os paraísos fiscais. Recentemente o Banco Central do Brasil (2018) divulgou o censo de capitais brasileiros no exterior. Esses dados revelaram que 60.301 pessoas (55.757 pessoas físicas e 4.544 pessoas jurídicas) possuem quase um trilhão de dólares aplicados no exterior (aproximadamente 25% do PIB). Ainda que não haja nada que comprove tal relação, o número de pessoas físicas e jurídicas que “aplicam” seus capitais no exterior é muito próximo ao número de PF e PJ que estão no topo da concentração de renda e capital. Contudo, o que mais chama a atenção ao presente estudo é que, por meio do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, instituído em 2016, 22.036 (42 pessoas físicas e 21.994 pessoas jurídicas) pessoas passaram a declarar a propriedade de 54.6 bilhões de dólares investidos no exterior, alocados majoritariamente (60,4%) em participações societárias empresariais — inclusive em *Offshores*²⁰⁴ — seguidas por fundos de investimentos e outros investimentos em carteira (12,3%). O local preferido para tais “investimentos” foram as Ilhas Virgens Britânicas, as quais constituem paraísos fiscais.

A existência de paraísos fiscais é tão incontroversa como a discricionária vontade dos países em não aplicar mecanismos de proteção a essa forma de “elisão tributária”. Para se ter uma ideia do tamanho de recursos mediados por tal mecanismo, estima-se que, no mundo, até metade do PIB pode estar aplicado em paraísos fiscais (FAGNANI et al, 2018).

²⁰⁴ Significa empresas e/ou contas bancárias localizadas fora do país de origem dos seus proprietários cuja finalidade é o pagamento menor de tributos. Comumente, o termo é tratado como sinônimo de Paraíso Fiscal.

Ainda que os lucros e dividendos fossem tributados e os JSCP suprimidos, boa parte dos lucros dos grandes empresários continuaria não sendo tributado, por exemplo, por meio dos “preços de transferências²⁰⁵”. As grandes empresas tendem à internacionalização, e esta representa, por vezes, mais um instrumento de planejamento (abusivo) tributário do que a necessidade da comercialização internacional, ainda mais quando tais transferências pertencem aos mesmos grupos econômicos. Repetidamente, percebe-se mais um mecanismo que os pequenos empresários (os quais abarcam reivindicações tributárias dos grandes empresários) não possuem.

Enquanto isso, do outro lado do abismo tributário, os trabalhadores assalariados, por meio da estrutura tributária que lhes foi imposta e que está sendo apresentada, cada vez são mais explorados por intermédio do Estado — que orienta a maior parte dos tributos arrecadados ou que são deixados de arrecadar às empresas²⁰⁶ —, o qual aparece como neutro, deslocando as eventuais reivindicações dos trabalhadores para si em busca do “consenso²⁰⁷”.

Se de um lado o contrato — instrumento jurídico administrado pelo Estado —, que rege (formal e legalmente) a relação capital-trabalho, faz parecer que são os empresários que arcam com o ônus do pagamento dos salários dos trabalhadores, ofuscando a essência (*Fictio Juris*²⁰⁸), segundo a qual todo valor²⁰⁹ é oriundo do trabalho dos próprios trabalhadores, do outro, o sistema de normas jurídicas tributárias, no caso desta pesquisa, o STB — também regido pelo Estado —, de forma semelhante ao contrato de trabalho, ordena que as guias dos tributos sejam pagas pelos empresários, fazendo parecer que o ônus tributário recai quase integralmente à classe empresarial (*Bis Fictio Juris*), quando, de fato, esse ônus pouco ou nada (a

²⁰⁵ Realização de operações (comerciais/financeiras) entre partes relacionadas, com jurisdições fiscais distintas e uma delas situadas em paraísos fiscais. Para entender a dinâmica da utilização dos “Preços de Transferências”, recomenda-se a leitura do estudo elaborado pelo Instituto de Justiça Fiscal (IJF) e financiado pela Rede *Latindadd*, disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2017/10/Extra%C3%A7%C3%A3o-de-recursos-no-Brasil-vers%C3%A3o-10-10-2017.pdf>>. Acesso: 29 set. 2018.

²⁰⁶ Para compreender as incumbências do Estado a serviço do empresariado e como aquele desloca os recursos a estes, recomenda-se as obras de Montanôs e Duriguetto (2011) e Harvey (1996; 2005).

²⁰⁷ Ver Gramsci (2000).

²⁰⁸ *Fictio Juris*, expressão cunhada por Marx (1996, p. 206), a qual significa Ficção Jurídica. *Bis* representa sua ocorrência nas duas instâncias contratuais fictas, que escondem a essência; o pagamento dos salários e dos tributos.

²⁰⁹ Ver o livro I, d'O Capital de Karl Marx (1996).

dependem da monopolização e oligopolização dos setores da economia) lhes foi incumbido.

3.5 RENDIMENTOS E TRIBUTAÇÃO SOBRE AS EMPRESAS E EMPRESÁRIOS

Partindo do orçamento previamente exposto e do resultado obtido por meio dele, é possível chegar, com relativa exatidão, ao peso tributário imputado a cada classe social no tocante às suas rendas, bastando seguir a legislação vigente. Na tabela 20, serão demonstradas as incidências tributárias em valores e percentuais efetivos sobre as empresas e os empresários, bem como sobre os rendimentos de ambos. Assim, tem-se:

Tabela 20 - Rendimentos e tributação: empresa x empresário (sem efeitos do JSCP)

1.a Tributação s/ o Lucro da Empresa	Vis. Efetivos	Alíquotas Efetivas
(-) Provisão IRPJ 15 %	166.407,06	15,00%
(-) Provisão IRPJ (adicional) 10 %	108.938,04	9,82%
(-) Provisão CSLL 9 %	99.844,23	9,00%
2.a Total	375.189,33	33,82%
3.a Tributação sobre o Empresário		
Rendimento Total	735.145,05	100,00%
INSS	104,94	0,01%
IRPF	0,00	0,00%
4.a Total	104,94	0,01%
5.a Total tributação s/ o Lucro (empresa + empresário)	375.294,27	33,83%
6.a Rendimento Líquido do Empresário	735.040,11	66,20%
7.a Valor Recolhido aos Cofres Públicos (Total s/ lucro)	375.294,27	33,80%
8.a Total	1.110.334,37	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

A primeira consideração a ser feita sobre a tabela 20, é de que, para fins simulatórios, o lucro líquido foi distribuído integralmente ao empresário. Nas sociedades por ações, isso não ocorreria, pois a Lei 6.404/76 impõe a constituição de reservas legais e estatutárias. Tampouco, provavelmente, ocorreria nos demais tipos societários, uma vez que ao menos parte do lucro é necessário para reinvestimentos na empresa. Contudo, tendo em vista a propositura desta pesquisa, tais fatos não prejudicam o alcance dos objetivos. Isso porque, como são simulações — mas que observam estritamente o STB ao alcance dos fins propostos —, as quais poderiam ter considerado como montante do lucro líquido os percebidos pelo grupo Ambev, por exemplo, após efetuada a destinação destes em total consonância com a legislação e o estatuto, ainda assim, sobriam algumas centenas de milhões a distribuir. Ocorre

que, como citado anteriormente, essa pesquisa optou por trabalhar com a média de lucros e/ou dividendos distribuídos aos empresários que se encontram no topo da concentração da renda, encontrados na DIRPF do ano de 2016.

Esclarecida essa preferência metodológica, uma das primeiras constatações que podem ser feitas é de que os tributos sobre o lucro da empresa alcançaram os 33,82% e que, após sua incidência, restou ao empresário o montante líquido de rendimentos no total de 735.145,05 reais, ou seja, os 10% de lucro líquido compreendidos no orçamento. Percebe-se que, com a retirada (legal) da totalidade do montante de lucros, o qual foi destinado à pessoa física do empresário, a tributação que incidiu sobre todo esse valor não ultrapassou 104,94 reais, equivalente a uma alíquota efetiva de 0,01% sobre os rendimentos totais do empresário. Ocorre que, para o empresário administrador, é obrigatório contribuir com a previdência a título de pró-labore com base em um salário mínimo (base mínima aceita legalmente) independentemente do valor de seus rendimentos, isso se ele for administrador, caso contrário, não existe nem mesmo essa obrigatoriedade, conforme a IN RFB 971/09. Logo, o valor de 104,94 reais é o resultado da multiplicação do salário mínimo mensal pela alíquota nominal de 11%, que, tendo em vista a remuneração total do empresário, foi diminuída, em proporção ao total de seus rendimentos, para insignificantes 0,01%.

Porém, o cenário acima exposto não seria o mais provável, uma vez que as empresas optantes ou obrigadas ao regime tributário do lucro real podem deduzir a título de JSCP do lucro (real ajustado) que é a base tributável, o limite de até 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, ou 50% dos lucros acumulados somados às reservas de lucros “pagos” aos sócios. Dos dois, o maior, conforme os incisos I e II, § 2º, do art. 75 da IN 1.700/17. A simulação abaixo levou em consideração o percentual máximo dedutível (50%), quando poderá ser verificado que, em comparação com a DRE antes exposta, o lucro tributável na empresa diminuiu 50%, concomitantemente, se comparado com a tributação sem tal efeito (dos JSCP); e as alíquotas efetivas, após o uso de tal artifício, também se reduziram pela metade, assim se alterando:

Tabela 21 - Tributação na PJ com os efeitos do JSCP

Tributação na PJ com Efeito dos JSCP	Vls. Efetivos	Alíquotas Efetivas
(-) Juros sobre Capital Próprio	554.690,19	50,00%
(=) Resultado Operacional Ajustado	554.690,19	50,00%
(-) Provisão IRPJ 15 %	83.203,53	7,50%
(-) Provisão IRPJ (adicional) 10 %	53.469,02	4,82%
(-) Provisão CSLL 9 %	49.922,12	4,50%
(=) Resultado Líquido do Exercício	368.095,52	66,36%

Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

A tabela 21 expõe os ajustes na contabilização e na determinação do lucro a ser tributável na empresa, além de oportunizar o reconhecimento dessa ferramenta de que os empresários fazem uso (os JSCP) como um meio legal para obterem uma economia tributária considerável às empresas e conseqüentemente a eles próprios, comprovada pela tabela 22.

Tabela 22 - Rendimentos e Tributação: empresa x empresário (com efeitos do JSCP) (cont)

1.b Tributação s/ o Lucro da Empresa com Efeito dos JSCP	Vls. Efetivos	Alíquotas Efetivas
(-) Provisão IRPJ 15 %	83.203,53	7,50%
(-) Provisão IRPJ (adicional) 10 %	53.469,02	4,82%
(-) Provisão CSLL 9 %	49.922,12	4,50%
2.b Total	186.594,66	16,82%

3.b Tributação sobre o Empresário	Vls. efetivos	Alíquotas Efetivas
Rendimento Total	923.739,71	100,00%
INSS	104,94	0,01%
IRPF	83.203,53	9,01%
4.b Total	83.308,47	9,02%

5.b Total tributação s/ o Lucro (empresa + empresário)	269.903,13	25,84%
---	-------------------	---------------

continuação

6.b Rendimento Líquido do Empresário	840.431,24	75,69%
7.b Valor Recolhido aos Cofres Públicos (total s/ lucro)	269.903,13	24,31%
8.b Total	1.110.334,37	100%

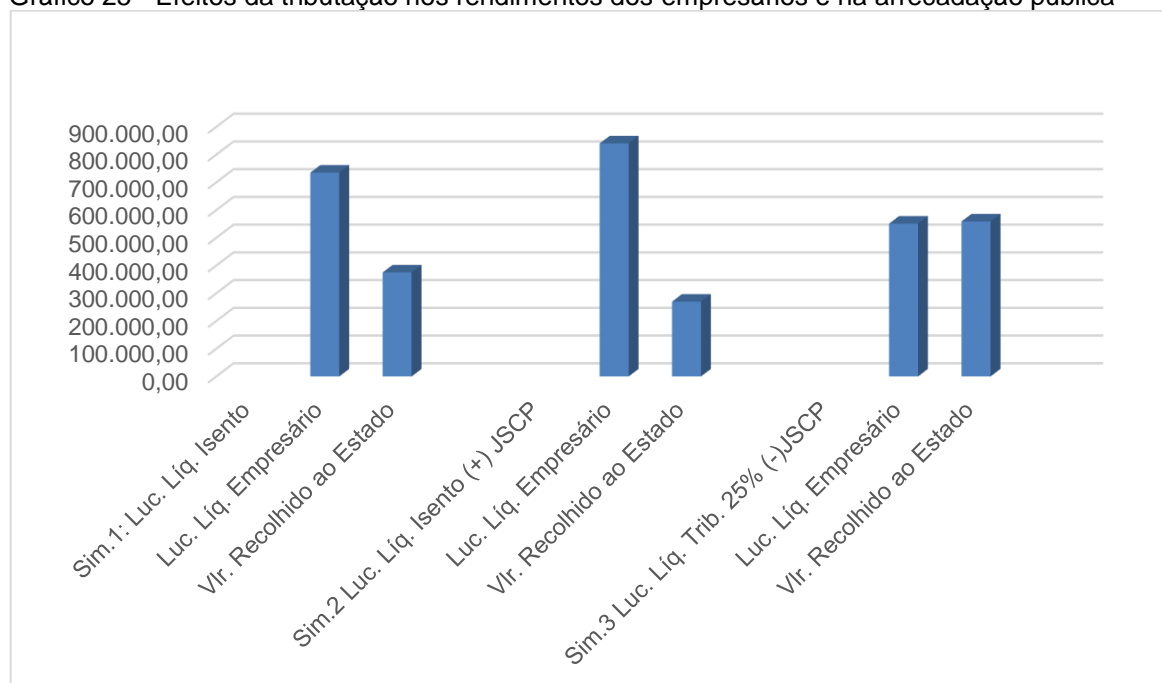
Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

Para auxiliar a compreensão, foram elaboradas três simulações: A simulação 1 é uma das possibilidades legais e atualmente existentes, na qual o empresário receberia o total de seus lucros com isenção de IRPJ e CSLL, mas sem ter parte dos rendimentos remunerados pelo uso dos JSCP. A simulação 2 compreende a remuneração do empresário por meio dos JSCP (50%) combinadamente com a

remuneração por intermédio dos lucros e dividendos isentos, ambos mecanismos legais e passíveis de utilização na atualidade. A simulação 3 dependeria de reformas no STB que eliminassem a remuneração dos sócios por meio dos JSCP e que voltassem a tributar os lucros e dividendos a 25%, percentual observado em um período até 1988.

O resultado da implementação dos JSCP não é pouco: a empresa que, antes de sua imputação, tinha uma base tributável de 1.109.380,37 reais passou a ter essa base diminuída para 554.690,19 reais, que representa os 50% de dedução legal oriundos dos JSCP.

Gráfico 25 - Efeitos da tributação nos rendimentos dos empresários e na arrecadação pública



Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

Sumariamente, do total de lucros antes do IRPJ e CSLL que a empresa apurou somado ao salário mínimo inerente ao pró-labore, os quais resultam no montante de 1.110.334,37, representando 100% do valor bruto a ser destinado aos sócios — neste caso o empresário —, as três simulações assim podem ser descritas: No caso da simulação 1, a qual prevê apenas a distribuição total de lucros, mas sem a utilização dos JSCP, o empresário ficaria com 66,20% do total, enquanto o Estado ficaria com 33,80%. No tocante à simulação 2, a qual utiliza o percentual máximo de dedução no lucro real (50%) por meio dos JSCP aliada à utilização da isenção do saldo

remanescente de lucros a ser destinado ao empresário, verifica-se que este passa a apropriar-se de 75,69%, no entanto o Estado perceberia sua arrecadação diminuir para em torno de 24,31%, ou seja, 28,8% a menos do que arrecadaria na simulação anterior (1). A simulação 3, a qual necessariamente dependeria de reformas tributárias, ao extinguir o instituto tributário dos JSCP e ao passar a tributar em 25% os lucros e dividendos — mantendo inertes as demais possibilidades —, tornaria relativamente mais equânime a distribuição empresário-Estado. O primeiro apropriar-se-ia de 49,65%, enquanto o último, de 50,35%.

Por certo, a simulação 3 traria efeitos menos nocivos à desigualdade de renda e capital e faria coro com as principais pesquisas críticas ao STB. Contudo, de todo o ante exposto, nada leva a convencer — vistas as condições materiais e históricas do país: a sua posição hierárquica enquanto Estado Capitalista; a singular hegemonia dos empresários em relação aos trabalhadores assalariados (que no Brasil se revela extrema); a monopolização previamente descrita relativa às empresas e empresários que resulta em grandes conglomerados econômicos cujas forças políticas têm dado amostras de sua potencialidade — de que tais medidas teriam os efeitos desejados.

A comprovação matemática elaborada pela pesquisa de Gobetti e Orair (2015) apresenta resultados que não deixam dúvidas sobre os efeitos positivos das reformas progressivas que seriam necessárias ao país, inerentes a extinção da figura dos JSCP e o retorno da tributação dos lucros e dividendos. Inclusive, a presente pesquisa ratificou, ao menos em parte, os resultados apresentados pelos autores. Entretanto, tal resultado dependerá da total inércia da classe hegemônica, pois, apenas (e somente) se todas as demais circunstâncias mantiverem-se estáticas, as quais os autores não se dedicaram a conferir, os efeitos positivos manter-se-iam ao longo do tempo. Novamente, é indispensável o cuidado ao comparar os países nórdicos, parte da Europa e alguns outros países com maior justiça tributária e social, com o Brasil, devido a todos, e outros mais, motivos citados. Não é sem nexos que Piketty (2014) tenha proposto um imposto mundial sobre o capital, pois o autor tem ciência, bem como descreveu em partes as fragilidades que países como o Brasil teriam em tomar medidas relativamente isoladas, em termos de eficiência tributária no combate à concentração de renda e capital.

Ademais, é preciso contextualizar a alta concentração de renda observada no país, com o histórico da tributação (ao menos a tributação tida como fulcral na redução

das desigualdades e concentração de renda e capital, o IRPF). Souza e Medeiros (2015) verificaram que a concentração de renda no Brasil sempre foi elevada, em especial no centésimo mais “rico”, que vem se apropriando na média de 15% da renda desde o ano de 1927, com algumas oscilações como mostra o gráfico 26:

Gráfico 26 - Top 1% da renda no Brasil: 1927-2012



Fonte: Souza e Medeiros (2015, p. 127).

Assim, é possível verificar a relação entre tal concentração com as alíquotas marginais superiores da tabela progressiva do IRPF, as quais foram demonstradas por Nóbrega (2016).

Gráfico 27 - Maiores alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2013 - Brasil



Fonte: Nóbrega (2016, p. 73).

Para ser mais preciso nas observações, procedeu-se à coleta de dados históricos da tributação sobre os lucros e dividendos, desde o ano de 1988. Dessa maneira, verificar-se-á a relação, se existente, entre a concentração de renda *versus* as taxas marginais superiores da tabela progressiva do IRPF somadas à tributação dos lucros e dividendos, embora esses últimos contem com menos informações.

Quadro 5 - Pequeno histórico da tributação sobre lucros e dividendos – Período anterior a 1988 até 2018 (cont.)

Lucro Gerado no Período	Beneficiário Pessoa Jurídica		Beneficiário Pessoa Física	
	I.R.R.F	Tratamento	I.R.R.F	Tratamento
Até 1988	Sim 23%	Compensado com IRRF sobre lucros distribuídos.	Sim 25%	Tributação Exclusiva
De 1989 a 1992	Não (foi oferecido a tributação do ILL 8%)	Não tributável	Não	Tributação Exclusiva "ILL"
1993	Não	Não tributável	Não	Rendimento Isento
De 1994 a 1995	Sim 15%	Compensado com IRRF sobre Lucros Distribuídos ou Juros sobre Patrimônio Líquido	Sim 15%	Opcional: Tributação Exclusiva ou Tributável com imposto Compensável
A partir de 1996	Não	Não tributável	Não	Rendimento Isento

Fonte: Elaborada pelo autor com auxílio da consultoria Lefisc (2018).

Os gráficos e quadro expostos levam a crer que a tributação influenciou relativamente na redução da concentração de renda (no Brasil) no período pós-Segunda Guerra Mundial, a exemplo do que se observou em boa parte do mundo. Relativamente, pois, do ano de 1948 até o ano de 1989, a alíquota máxima marginal não foi menor do que 50%. Os lucros e dividendos eram tributados, a figura dos JSCP inexistia, mas a queda da concentração de renda do 1% mais do topo não se manteve.

Algo semelhante ocorreu nas últimas duas décadas, em que se mantiveram praticamente inertes as alíquotas máximas da tabela progressiva do IRPF, sem se tributar os lucros e dividendos e tributando-se proporcionalmente a 15% os JSCP. Entretanto, como resultado, se observado o gráfico 26, que traçou a renda do centésimo mais rico, nota-se que houve oscilações no grau da concentração.

3.6 FUNDO PÚBLICO E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: QUEM FINANCIAM A ESTRUTURA QUE DOMINA O ESTADO?

Destarte, como em partes foi dissertado, é necessário avaliar as concessões e o momento histórico do capital neste e em outros períodos, sem cair no reducionismo de isolar uma fração da tributação, por si só, como o elemento fulcral na redução das desigualdades e concentração de renda, ainda que, sem dúvidas, auxiliariam nessa luta. De toda sorte, esta pesquisa conforma aspectos mais amplos que deveriam ser implementados, para que, de fato, o STB passasse a auxiliar no combate à desigualdade reorientando a proporcionalidade do ônus daquele, e por consequência, auxiliando na mitigação da concentração e desigualdade de renda e capital. Para isso, temas não menos tributários do que a taxa de lucros e dividendos e JSCP, tais como benefícios fiscais, evasões, remissões, ajustes da base de cálculo do Lucro Real, aumento da tributação sobre o capital e a diminuição drástica da tributação sobre o consumo precisam compor qualquer reforma tributária que deseje ser efetiva na redução das iniquidades. Mas é imperativo alertar: pouco ou nada resolveria implementar essas reformas se o ônus tributário continuar passível de ser trasladado à classe trabalhadora assalariada, pelos mecanismos orçamentários expostos, os quais são iminentes e inexoráveis ao sistema capitalista. A própria tributação sobre o capital, que no Brasil é pífia, recai sobre os inquilinos quando os imóveis são locados. Quando são próprios e empresariais, a exemplo do demonstrado anteriormente por meio do orçamento, a depreciação compõe o custo do produto ou é jogada contra os salários, ou ainda, o que é mais provável, as duas alternativas são utilizadas.

Ora, de todas as pesquisas encontradas, infelizmente, não se encontrou nenhuma que tenha estudado a alíquota efetiva da tributação sobre o consumo do centésimo ou o décimo mais rico constante das declarações do IRPF. Isso acontece, principalmente, devido às pesquisas domiciliares serem deficitárias no alcance das

estimativas dos mais afortunados. No entanto, tudo leva a crer que seriam alíquotas quase insignificantes quanto mais “rico” fosse o indivíduo.²¹⁰ Logo, é preciso desenvolver: compreendido que a tributação sobre o consumo no Brasil alcança mais da metade dos tributos incidentes se comparada com as demais bases de incidência (renda e capital) e tendo ciência que, para o cômputo da carga tributária total, é preciso somar a tributação sobre a renda, o capital e o consumo e dividir pela soma da renda e patrimônio para fins de encontrar a proporção da tributação total, é notório que os trabalhadores assalariados, para além de serem colossalmente mais numerosos em relação aos megaempresários que estão no topo da distribuição de renda e capital, também são os que absorvem (des)proporcionalmente²¹¹ os tributos sobre o consumo. Dessa maneira, a tributação da classe trabalhadora assalariada é descomunalmente mais pesada que a classe empresarial, em todas as bases de incidência, renda, consumo e capital, a qual logo será detalhada.

Segundo Harvey (1996; 2005) e Montañós e Duriguetto (2011), no período pós-guerras, para além da tributação (mas com auxílio desta), o modo de produção Fordista, as relações capital/trabalho, a ascensão das forças sindicais, as políticas de transferência de renda, as implementações das políticas econômicas keynesianas etc. foram fundamentais para a relativa redução da desigualdade de renda e capital. Por ora, o que se reitera é que a análise do “Sistema” Tributário Brasileiro carece de investigações que vão além da relação (a qual não se nega a relativa existência): maiores impostos sobre a renda, igual menor desigualdade e concentração de renda. Isso porque se trata de um sistema (STB) dentro de outro (capitalista), com especificidades, arranjos pormenorizados e complexos que remontam a histórica correlação de forças, a exemplo do que ensinou O’Connor (1977).

De forma complementar, na busca pela igualdade social ou pela menor concentração de renda e capital, não basta olhar apenas para a promoção da equidade tributária como principal causa daquelas ainda que esta fosse radicalmente equânime, a discussão do fundo público é indispensável para qualquer proposta que tenha por objetivo alcançar maior igualdade de renda e capital, pois, embora fosse

²¹⁰ Observar a pesquisa de Siqueira et al. (2017).

²¹¹ Um estudo recente verificou que, entre os anos de 2006 a 2017, a inflação das pessoas que menos recebem foi 16% acima dos mais ricos, o que torna ainda mais desparelho o percentual efetivo tributário. (LAMEIRAS; CARVALHO; SOUZA, 2017).

possível implementar algumas das principais medidas que tornasse o ônus tributário menos dissemelhante, a depender do outro lado, de como são gastas ou investidas as receitas públicas, os resultados tenderiam a ser pouco efetivos. De todo o orçamento do país, no ano de 2015, 42% do Orçamento Geral da União foi destinado ao pagamento de juros, encargos, amortizações e refinanciamento da dívida pública, a qual passou a ser composta, desde o ano de 2013, por 95% (3,936 trilhões de reais) de dívida interna predominantemente advindas de empréstimos de instituições financeiras e bancárias e por 5% (545 bilhões de dólares) de dívida externa, conforme explicou Behring (2017), sendo que, nos últimos 21 anos, o país pagou o equivalente a 11 trilhões de reais para os credores (BRETTAS, 2017).

Três dos principais mecanismos criados entre os anos 1990 e 2000 são e foram utilizados para legitimar e assegurar o pagamento da dívida pública. Um deles, o Superávit Primário, traduz-se como uma garantia dada aos credores de que o país tem capacidade de pagamento. O outro, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que, na retórica hegemônica, representaria o gasto de forma responsável, tem como pano de fundo diminuir o orçamento das políticas sociais e investimento em face do reforço da garantia de que serão cumpridas as “obrigações” com os credores da dívida pública (BRETTAS, 2017). Impressiona a autora o fato de que no art. 9º da LRF consta explícito que, no caso da verificação governamental de que não conseguirá cumprir as metas orçamentárias — independente do gasto ser essencial e fundamentado em dotação orçamentária —, o governo deve esquivar-se do recurso em defesa da obtenção das metas. Porém, alertou Brettas (2017, p.31), que tal limitação não incide sobre o pagamento de juros, assim “a noção de “responsabilidade” que a lei estabelece não contempla nenhuma preocupação com metas sociais ou com definições voltadas à política social, muito menos com a distribuição de renda e redução das desigualdades”. O outro mecanismo, complementar aos anteriores, diz respeito à DRU, a qual, atualmente, retira 30% dos tributos que possuíam vinculação constitucional com o financiamento da seguridade social, tributos que passam a ser utilizados em políticas fiscais, preponderantemente com pagamentos dos juros da dívida (SALVADOR, 2017), constituindo os moldes de uma perversa alquimia, segundo Salvador e Boschetti (2006), citado por Salvador (2017). Em concordância, os três autores, Salvador (2017), Brettas (2017) e Behring (2017), concluem em uníssono que o sacrifício austero para manter a estrutura da financeirização

sumarizada acima recai sobre os trabalhadores, os quais veem-na aparentemente como formas “inevitáveis, indiscutíveis e inquestionáveis” (BEHRING, 2017).

A discussão do fundo público²¹² é essencial, complexa e de singular relevância, aliás, entende-se que o fundo público e a tributação são faces de uma só moeda, de forma que se tem ciência de que essas poucas linhas não são satisfatórias para uma discussão mais profunda acerca do tema. Entretanto, para além da intenção de demonstrar ao leitor que a tributação pode ser um meio de obtenção de maior igualdade, mas não apartada de outras variáveis, em especial o fundo público, espera-se instigar mais discussões no campo acadêmico que envolvam a tributação e o fundo público a exemplo das pesquisas que vêm sendo desenvolvidas por Salvador (2014; 2017), as quais possuem o mérito de contemplar aspectos bem mais amplos nas discussões sobre a (des)igualdade.

3.7 RENDIMENTOS E TRIBUTAÇÃO: PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE EMPRESÁRIOS

Mills (1969), ao descrever sobre os pequenos empresários e profissionais liberais (norte-americanos), e Pernías et al. (2017), ao dissertar sobre estes na estrutura social brasileira contemporânea (embora não sejam estes o principal objeto de estudo de ambos), formam uma conjunção teórica que conforma amplos aspectos históricos da derrocada daqueles, os quais, segundo os estudiosos, sucumbem frente à concentração dos meios de produção e à centralização do capital que acaba por torna-los trabalhadores assalariados, vistas as necessidades funcionais administrativas das grandes corporações e do Estado que a acompanha, englobando uma vasta e heterogênea gama de novas funções, ainda que muito distante de suprir a demanda por emprego.

Pernías (2017) estuda empiricamente esse movimento histórico entre o período de 2003 e 2013, no Brasil, recortando a atividade médica. Por meio de uma das profissões mais tradicionais e paradigmáticas do setor médio, o autor verificou que os médicos estão cada vez mais se tornando trabalhadores assalariados. Apenas 15%

²¹² Para auxiliar no entendimento das complexidades que envolvem o fundo público, recomenda-se a seguinte leitura: Revista Advir. Associação de Docentes da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, n. 36 (julho 2017). In: **Dossiê: vida pública**. Rio de Janeiro: Asduerj, 2017, p. 7-158.

são empregadores, número que é composto pelos profissionais liberais que atendem em escritórios particulares, frequentemente com número reduzido de empregados. Os grandes conglomerados de saúde centralizaram os meios para realizar diagnósticos, tratamentos etc., dessa forma transformaram boa parte dos antigos profissionais liberais ou pequenos empresários do ramo em trabalhadores assalariados.

Essas citações possuem o condão de evidenciar a fragilidade dos pequenos e médios empresários, para que as análises com os empresários do topo da distribuição de renda e riqueza possam desnudar certos dogmas. Como previamente demonstrado por meio dos dados da DIRPF, existem diferenças²¹³ substanciais entre os empresários, a depender do seu porte, principalmente na possibilidade de repasse dos custos tributários. Isso porque enquanto os empresários do setor monopolista não enfrentam a “livre concorrência”, os pequenos e médios empresários necessitam sacrificar (até um limite) seus lucros, se for o caso, para manterem-se competitivos (O’CONNOR, 1977). Desse modo, nem sempre é facultado a estes trasladarem o custo tributário aos consumidores — incluem-se como consumidores os trabalhadores assalariados — por meio do aumento de preços ou por transferência de tal custo pela redução de qualquer rubrica que envolva o trabalho. Assim sendo, micro, pequenos e médios empresários arcam bem mais com o peso tributário do que os megaempresários, conforme fora visto anteriormente.

Empiricamente, vista a proporção da concentração de receitas nas empresas optantes ou obrigadas ao Lucro Real, resta aos empresários de menor porte competirem “livres entre si” pelas frações ainda não tomadas pelos monopólios empresariais. Para se ter uma noção mais real, ao considerar que um empresário que tenha renda mensal de 5.000,00 reais necessita contribuir com base em um salário mínimo ao INSS à alíquota efetiva de 11% (ou próxima a esse percentual),

²¹³ No ano-calendário de 2016, os empresários, cujo rendimento mensal foi superior a 320 SM, beneficiaram-se com 122 mil de deduções médias da base de cálculo do imposto sobre a renda, enquanto os empresários enquadrados na faixa de 15 a 20 SM, foram beneficiados com apenas 10,7 mil de deduções sobre a base de cálculo do imposto, o mesmo que 91,23% a menos que seus pares mais ricos.

O topo da renda empresarial é beneficiado pelo Estado com 70,22% de rendimentos isentos (6,69% dos rendimentos tributados e 23,09% tributados exclusivamente na fonte) enquanto os empresários, cujo rendimento vai de 15 a 20 SM, encontram uma estrutura tributária menos favorecida de seus pares e, por vezes, ídolos. Em média, possuem 59,98% de seus rendimentos isentos, 34,30% de rendimentos tributados e 5,72% dos rendimentos tributados exclusivamente na fonte. Notadamente, o topo da renda empresarial possui maior isenção e maior tributação exclusiva na fonte, cujas alíquotas — em parte — são neutras.

exatamente os mesmos valores (mas não em termos proporcionais, visto que na simulação antes procedida o megaempresário foi tributado à alíquota efetiva de 0,01%) de um empresário que obtém renda mensal de milhões, dá para imaginar e quantificar o que significa proporcionalmente esse tributo (INSS) para um frente ao outro.

Embora o clamor dos grandes empresários por menos tributos — mas sem alterar a estrutura tributária — seja introjetado pelos demais, estes, na maioria das vezes, não compreendem que tributar mais o patrimônio e a renda em face do consumo poderia significar um aumento substancial de barganha e consequente majoração dos lucros para os micros, pequenos e médios empresários, ocasionando menor concentração entre estes. Afinal, a desigualdade nas pessoas jurídicas é maior proporcionalmente do que a desigualdade nas pessoas físicas²¹⁴, mas provavelmente a maioria dos pequenos e médios empresários, por desconhecer os números, acreditam que as reivindicações das grandes corporações atenderiam também às suas.

De fato, o invólucro do anseio do empresariado de grande porte em diminuir (sem alterar a estrutura) a carga tributária é a diminuição do tamanho do Estado, para que possam adentrar com serviços (e consequentemente lucros) privados e semear ainda mais os custos a toda população. Ocorre que os pequenos e médios empresários são, em boa parte, dependentes dos serviços prestados pelo Estado, beneficiam-se destes, mais uma notória contradição da defesa (simplista e ingênua) que esses últimos fazem em prol de “menos impostos”.

3.8 RENDIMENTOS E TRIBUTAÇÃO SOBRE OS TRABALHADORES ASSALARIADOS

Inicialmente, ainda que constem maiores detalhamentos nos campos específicos destinados aos aspectos metodológicos, esclarece-se que, diferentemente da maioria das pesquisas, as quais desconsideram o efeito do FTGS,

²¹⁴ Comparar os dados da DIRPF (RFB) com os dados do relatório da CETA (2015).

optou-se por considerá-lo, uma vez que se trata de um tributo com efeitos positivos ao trabalhador. Embora o FGTS não compreenda exatamente o conceito temporal de renda, por não possuir disponibilidade econômica imediata²¹⁵, desconsiderá-lo seria menosprezar a poupança forçada que está sendo constituída, a qual, em diversos programas sociais, vem sendo liberada em proveito dos trabalhadores assalariados. O programa “Minha Casa Minha Vida” é um exemplo. Mas existem diversos outros. Quando, por exemplo, os municípios decretam estado de emergência, não raras vezes, ocorre a liberação do saque desse fundo, o qual, em última análise, compõe a renda do trabalhador, inclusive quando este é demitido sem justa causa. Sugere-se a atenção: o FTGS é um tributo que incide previamente ao empregado. Nesta situação ele é indireto. Porém, diferentemente de todos os demais tributos, o FGTS, incide concomitante e positivamente na renda do trabalhador, de forma direta. É preciso imparcialidade nesta mensuração e reconhecer o seu efeito benéfico e direto ao trabalhador.

Outro aspecto que se elucida diz respeito à tributação efetiva sobre a renda: embora por meio da próxima tabela o leitor possa ter a noção do imposto sobre a renda incidente na folha de pagamento dos trabalhadores assalariados, esta apenas demonstra o efeito da retenção. Nesse sentido, a segunda tabela (23) que será apresentada abaixo, foi perfectibilizada considerando o estrito ordenamento jurídico no tocante ao ajuste anual obrigatório, ou seja, as alíquotas efetivas são exatamente as quais incidem sobre as faixas de rendimento dos trabalhadores assalariados que constam nas simulações. A tabela 23 demonstra as faixas de rendimentos conforme a planilha orçamentária anteriormente demonstrada, com a inclusão de outras duas faixas intermediárias de 7.000,00 e 10.000,00 reais, respectivamente.

Constata-se, por meio da tabela 23²¹⁶, que, para os trabalhadores que estão dentre as faixas do salário mínimo legal vigente e/ou na média de salários mínimos regionais (Grupo A e B), o efeito da retenção do INSS anula o efeito positivo dos depósitos ao FGTS, ambos com alíquotas nominais de 8% sobre o salário. Ou seja: a tributação direta (e apenas esta) é nula nessas duas faixas salariais, as quais estão

²¹⁵ Em casos como a compra de imóveis pelo Sistema Financeiro de Habitação (SFH), é permitida a utilização constante do FGTS para abater a dívida.

²¹⁶ Todas as inserções sobre os números constantes nessa tabela referem-se à folha de pagamento, não perfazendo a tributação efetiva do imposto sobre a renda (IRPF), a qual precisa ser ajustada e que será demonstrada por meio da próxima tabela.

isentas do imposto sobre a renda (IRRF). Cumpre reiterar que, conforme demonstrado, a tributação indireta é bem maior para essas faixas, além da probabilidade antes evidenciada de terem seus salários expressos pela transferência de tributos ao ponto de receberem apenas o mínimo legal (flexibilizado pelas recentes alterações nas leis trabalhistas).

Tabela 23 - Tributação sobre os trabalhadores assalariados – em reais e em percentuais

continua

Trab. Grupo A (Cfe. Tab. Orçamento) R\$: 954,00	Rubricas Salariais	Valores FP²¹⁷	Tributos FP	% Tributos FP
	Salário Base	954,00	0,00	-
	Periculosidade	286,20	0,00	-
	FGTS	99,22	99,22	7,41%
	INSS	-99,22	-99,22	-7,41%
	Total	1.240,20	0,00	0,00%
Trab. Grupo B (Cfe. Tab. Orçamento) R\$: 1.300,00	Rubricas Salariais	Valores FP	Tributos FP	% Tributos FP
	Insalubridade	260,00	-	-
	FGTS	124,80	124,80	7,41%
	INSS	-124,80	-124,80	-7,41%
	Total	1.560,00	0,00	0,00%
Trab. Grupo C (Cfe. Tab. Orçamento) R\$: 3.076,44	Rubricas Salariais	Valores FP	Tributos FP	% Tributos FP
	Salário Base	3.706,44	-	-
	FGTS	296,52	296,52	7,41%
	INSS	-407,71	-407,71	-10,19%
	IRRF	-140,01	-140,01	-3,50%
	Total	3.455,24	-251,20	-6,28%
Trab. Grupo D (Cfe. Tab. Orçamento) R\$: 4.770,00	Rubricas Salariais	Valores FP	Tributos FP	% Tributos FP
	Salário Base	4.770,00	-	-
	FGTS	381,60	381,60	7,41%
	INSS	-524,70	-524,70	-10,19%
	IRRF	-319,06	-319,06	-6,19%
	Total	4.307,84	-462,16	-8,97%
Simulação Faixa Salarial: 7.000,00	Rubricas Salariais	Valores FP	Tributos FP	% Tributos FP
	Salário Base	7.000,00	-	-
	FGTS	560,00	560,00	7,41%
	INSS	-621,04	-621,04	-8,21%

²¹⁷ Folha de Pagamento.

IRRF	-884,85	-884,85	-11,70%
Total	6.054,11	-945,89	-12,51%

continuação				
Simulação Faixa Salarial: 10.000,00	Rubricas Salariais	Valores FP	Tributos FP	% Tributos FP
	Salário Base	10.000,00		
	FGTS	800,00	800,00	7,41%
	INSS	-621,04	-621,04	-5,75%
	IRRF	-1.709,85	-1.709,85	-15,83%
	Total	8.469,11	-1.530,89	-14,17%
Trab. Grupo E (Cfe. Tab. Orçamento) R\$: 19.080,00	Rubricas Salariais	Valores FP	Tributos FP	% Tributos FP
	Salário Base	19.080,00		
	FGTS	1.526,40	1.526,40	7,41%
	INSS	-621,04	-621,04	-3,01%
	IRRF	-4.206,85	-4.206,85	-20,42%
	Total	15.778,51	-3.301,49	-16,02%
Trab. Grupo D (Cfe. Tab. Orçamento) R\$: 76.320,00	Rubricas Salariais	Valores FP	Tributos FP	% Tributos FP
	Salário Base	76.320,00		
	FGTS	6.105,60	6.105,60	7,41%
	INSS	-621,04	-621,04	-0,75%
	IRRF	-	-19.947,85	-24,20%
	Total	61.856,71	-20.568,89	-24,95%

Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

No tocante aos dois grupos posteriores (Grupo C e D), percebe-se outro cenário. Há a incidência concomitante do FGTS, INSS e IRRF. Quando somado ao salário base, o valor em moeda inerente ao FGTS, este é responsável por uma alíquota efetiva de 7,41%, a qual será percebida em todas as demais faixas salariais (proporcional). Essas duas faixas possuem alíquota efetiva de INSS de 10,19%, ou seja: considerando a soma do valor do FGTS ao salário base (sendo que sobre aquele não recai tributação previdenciária), o percentual nominal de 11% a título de INSS decresce. A tributação direta que, para as duas primeiras faixas, foi nula, para estes grupos (C e D) são de 6,28% e 8,97%, respectivamente. Entretanto, esses percentuais não são os efetivos, pois, sobre o IRPF, é preciso considerar os efeitos do ajuste anual, os quais serão esboçados na próxima tabela, a qual passa-se a apresentar para que se possa aglutinar a tributação sobre a folha de pagamento mais a tributação

ajustada do IRPF e para que se possa descobrir os percentuais efetivos dos tributos diretos para cada faixa de renda salarial.

Tabela 24 - Tributação direta: trabalhadores assalariados – em percentuais efetivos

Faixa Salarial	INSS – RF	FGTS	IRPF-RF	Al.ef. IRPF	Trib. ef. Total
1.240,2 (A)	-7,41%	7,41%	0,00%	0,00%	0,00%
1.560 (B)	-7,41%	7,41%	0,00%	0,00%	0,00%
3.706,44 (C)	-10,19%	7,41%	-3,50%	-2,42%	-5,20%
4.770 (D)	-10,19%	7,41%	-6,19%	-4,94%	-7,72%
7.000,00	-8,21%	7,41%	-11,70%	-9,38%	-10,19%
10.000,00	-5,75%	7,41%	-15,83%	-13,74%	-12,08%
19.080 (E)	-3,01%	7,41%	-20,42%	-19,02%	-14,62%
76.320 (F)	-0,75%	7,41%	-24,20%	-23,49%	-16,83%

Fonte: Elaborada pelo autor (2018)²¹⁸.

Legenda: RF – Retido na fonte.

Para as faixas salariais que vão de 1.240,20 a 76.320,00 reais, percebe-se que a alíquota do INSS é altamente regressiva dentre os trabalhadores assalariados. Isso deve-se ao fato de o teto máximo de contribuição ser de 5.645,80 reais (conforme a Portaria Ministerial do Ministério da Fazenda nº 15, de 16 de janeiro de 2018). Assim, enquanto as duas faixas de rendimentos (C e D) tiveram alíquotas efetivas de INSS de 10,19% a título de INSS, a faixa de rendimentos (F) caiu para apenas 0,75%. Ratificando o entendimento da maioria das pesquisas estudadas sobre a iniquidade horizontal, a taxaço do IRPF sobre os rendimentos oriundos do trabalho, diferentemente dos rendimentos advindos dos ganhos empresariais, é progressiva, ao menos até a última faixa presente na simulação. Destacadamente, a junção da tributação previdenciária sobre a renda (INSS) com o imposto sobre a renda (IRPF) dos trabalhadores assalariados leva “naturalmente” as faixas superiores dos rendimentos a “investirem” em previdência complementar — a depender da modalidade (PGBL²¹⁹ ou VGBL²²⁰), pode ser mais ou menos dedutível do IRPF e a depender da capacidade de se planejar tributariamente, a qual tende a ser diminuta

²¹⁸ Os resultados desta tabela foram comprovados com o auxílio do programa da DIRPF 2018 da RFB.

²¹⁹ Plano Gerador de Benefícios Livres.

²²⁰ Vida Gerador de Benefícios Livres.

além de ineficiente às primeiras faixas de rendimentos — e a terem mais benefícios tributários ao gastarem/investirem com educação e saúde privadas, o que não deixa de fragmentar, através do meio tributário, os anseios da mesma classe.

Contudo, esta pesquisa compreendeu que, para muito além dessas concepções, a desigualdade de salário é um mecanismo muito competente para manter a classe trabalhadora assalariada fragmentada e auxilia na mistificação²²¹ da inexistente “classe média”, em vez de “setor médio da classe trabalhadora”.

3.9 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DO CAPITAL: EMPRESÁRIOS *VERSUS* TRABALHADORES ASSALARIADOS

Se a tributação incidente sobre a base econômica do capital é baixa no Brasil, isso não significa, *a priori*, que esta também não recaia mais a uma classe do que à outra, ao menos no tocante à renda que esse capital²²² produz. Os tributos incidentes sobre a venda de imóveis²²³ e a própria renda destes são bem mais flexíveis e vantajosos aos empresários.

Não por outra razão, as *holdings* familiares estão cada vez mais presentes no âmbito empresarial, se fazendo uma alternativa bastante válida e eficaz de planejamento do patrimônio da pessoa física. Estamos convencidas que as vantagens superam as desvantagens e que a criação da *holding* familiar não se trata de meio de se beneficiar financeiramente através de ilegalidades, mas sim por meio de planejamentos estratégicos legais, que podem gerar consequências positivas para a família e para a empresa. (FERREIRA; LEITÃO, 2016 p. 390)

²²¹ “em vez de se sentirem na mesma condição, sentem-se diferentes, pois pensam pertencer a outra classe. E eles fazem questão de não se misturar. Os assim chamados de colarinhos brancos (classe média e média-alta), instigados e levados ingenuamente pela ideologia da classe dominante, acabam sentindo-se de outra classe. E começam, inclusive, a combater seus companheiros de trabalho. Então acontece uma coisa extremamente triste e paradoxal: é o próprio trabalhador que domina o trabalhador” (GUARESCHI, 1998, p. 78). “É isso mesmo, classe média é um mito. Um mito que possui funções importantíssimas, principalmente ideológicas como acabamos de mostrar. Serve para dividir os trabalhadores e ao mesmo tempo acalma a consciência dos que controlam os trabalhadores, pois eles se colocam numa *outra* classe” (GUARESCHI 1998, P. 79).

Para maior compreensão das críticas às concepções naturalistas da “classe média” recomenda-se a leitura de Lessa e Tonet (2012) e Guareschi (1998), vez que para atingir aos objetivos, esta pesquisa não se aprofundará na discussão, mas reconhece-a como relevante.

²²² Devido aos aspectos legais, e para possibilitar comparações, serão chamados momentaneamente de capital a casa, o carro etc. dos trabalhadores, contudo não passam de bens de primeira necessidade deles, distante do conceito de capital bastante detalhado nesta pesquisa, adepta da teoria de Karl Marx.

²²³ Citam-se os imóveis, mas seria semelhante caso fossem embarcações, aeronaves, veículos automotores etc.

Em suma, empresários ou mesmo pessoas físicas bem assistidas por tributaristas (os quais sabem o quão menor é a tributação que recai sobre as empresas e sobre os que dela auferem lucros) constituem as *holdings*, as quais passarão a fazer a gestão de todos ou frações de seus patrimônios, que, para além dos benefícios tributários, render-lhes-ão benefícios sucessórios, como o de fácil transmissão para os herdeiros mediante o contrato social, evitando, assim, a morosidade do inventário. Além disso, segundo o art. 1.027 do Código Civil (Lei 10.406/02), o cônjuge não poderá, desde logo, requerer sua parte nas quotas, assim será facultado à família do *De cujus* pagar em dinheiro o cônjuge sem a necessidade de aceitá-lo na sociedade como acionista ou quotista, mitigando a possibilidade de este vir a interferir nos negócios. Vedada a opção pelo regime tributário do Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006, artigo 17, incisos XIV e XV), uma boa opção é o lucro presumido.

Enquanto o trabalhador assalariado, ao vender um imóvel que não se enquadre nas condições de isenção detalhadas no art. 10²²⁴ da IN 1.500/14, terá de pagar no mínimo 15% pelo ganho de capital, os empresários terão o custo tributário assim distinguido:

Tabela 25 - Diferenças na tributação sobre a renda do capital

	Patrimônio do Trabalhador Assalariado	Patrimônio Integralizado no Estoque de Imóveis - Holding Patrimonial	% Máximo da Vantagem Tributária
Tributação na Venda (%)	De 15% a 22,5% ²²⁵	Máximo de 6,73% ²²⁶	16,57
Tributação da Renda (aluguéis) (%)	Até 27,5% ²²⁷	Máximo de 14,53% ²²⁸	16,17

²²⁴ II - ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que o titular possua, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos 5 (cinco) anos, observado o disposto no inciso I do § 1º e nos §§ 3º e 6º; III - ganho de capital auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País, observado o disposto no § 4º;

²²⁵ Conforme Lei 13.259/16.

²²⁶ Optante pelo Lucro Presumido – IRPJ: 8% x 15%: 1,2; CSLL: 12% x 9%:1,08; PIS: 0,65; COFINS: 3. A soma dos tributos compõe o custo tributário em 5,93% podendo chegar a 6,73% com o adicional de 10% do IRPJ.

²²⁷ Conforme anexo II da IN RFB 1.558/15.

²²⁸ Optante pelo Lucro Presumido – IRPJ: 32% x 15%: 4,8; CSLL: 32% x 9%:2,88; PIS: 0,65; COFINS: 3. A soma dos tributos compõe o custo tributário em 11,33% podendo chegar a 14,53% com o adicional de 10% do IRPJ.

Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

Trata-se de mais uma distinção que o STB promoveu aos empresários, principalmente porque é difícil de acreditar que um trabalhador assalariado que recebe um ou um pouco mais do que um ou dois salários mínimos possa obter uma quantia significativa de patrimônio. Mas, na hipótese de o trabalhador ter, inclusive, um imóvel disponível à locação para terceiros poderá ter um custo tributário de 142,72% a mais do que o empresário. Ao vender um imóvel, sem se enquadrar nas situações de isenção, o custo tributário máximo em relação ao empresário, que pode recair ao trabalhador assalariado, é de aproximadamente 279,43% a mais do que aquele. Deve-se observar que tamanhas discrepâncias ocorrem horizontal e independentemente de a renda do salário ser esta ou aquela, bastando ter natureza salarial, ratificando integralmente o entendimento deste estudo de que não basta verificar qual a base de incidência é a mais tributada para compreender a essência do STB, mas sim como este está segregado, inclusive na tributação dessas bases, em trabalhadores e empresários.

3.10 REFORMAS E TENDÊNCIAS

Com a aprovação da Lei nº 13.429 de 31 de março de 2017 (Lei da Terceirização) e Lei nº 13.467 de 13 de julho de 2017 (Lei da Reforma Trabalhista), a possibilidade legal de flexibilização das relações empregatícias tendem a continuar e a acentuar o estímulo ao fenômeno denominado de “pejotização”, conforme o qual trabalhadores que mantêm, essencialmente, vínculo empregatício — por estarem enquadrados nos seguintes requisitos previstos nos artigos 2º e 3º da CLT: pessoalidade, habitualidade, onerosidade, subordinação e alteridade — passem a se inscrever formalmente no CNPJ, figurando legalmente como “empresários”, mesmo sem ser proprietários privados dos meios de produção social.

A terceirização é regida pela Lei 6.019/74, contudo, com a alteração efetuada no ano de 2017, passou a ser irrestrita, ou seja, a contratante pode terceirizar a sua atividade fim, a qual consta em seu objeto social. O § 2º, art. 4ºA, da Lei 6.019/74, que foi incluído pela Lei 13.429/17, é taxativo quanto a não configuração do vínculo empregatício em favor dos empresários contratantes, embora o legislador tenha

tomado algumas precauções, tais como: a proibição da contratação de pessoas na qualidade de titulares, sócios ou empregados da terceirizada que tenham mantido vínculo empregatício com a contratante nos últimos 18 meses (art. 5º C e 5º D, da Lei 6.019/74 incluídos pela Lei 13.467/17) e a responsabilidade subsidiária desta em caso de reclamações trabalhistas e/ou obrigações previdenciárias com falta de exação, contra a contratada, referente ao período que lhe prestou serviços. Ainda assim, sob o pretexto de “legalizar o que já vinha sendo feito na prática”, não restam dúvidas sobre a tendência que as “forças do mercado” empurrarão muitos dos que antes como depois das alterações continuam sendo essencialmente trabalhadores assalariados, para a posição meramente formal de empresários.

Em estrita sintonia se deu a alteração da CLT por meio da Lei nº 13.467/17. Dentre as inúmeras modificações, a gênese da harmonia entre a lei da terceirização e a lei da reforma trabalhista funda-se na flexibilização e vulnerabilidade dos trabalhadores assalariados, os quais, inclusive para reclamarem na justiça trabalhista, passaram, em caso de perda da ação, de ter de arcar com os honorários de sucumbência que variam de 5% a 15% do valor da causa, além das demais custas judiciais, tais como as perícias técnicas (art. 790B e 791ª, do Decreto-Lei 5.452/1943, incluído pela Lei 13.467/17). A reforma trabalhista alterou cerca de 117 artigos da CLT, os quais, devido aos fins previamente expostos deste estudo, não serão abordados. Contudo, dentre as formas de contratação atípicas lançadas ou alteradas pela reforma, percebe-se: o contrato de trabalho intermitente²²⁹, a contratação de autônomos²³⁰, o contrato por tempo parcial e temporário.

Mas, no que concerne ao STB, no que tais alterações ou inovações impactam? Ora, talvez no curto ou relativo médio prazo não haverá implicações no ordenamento jurídico do STB em si. Porém, nas suas finalidades alocativa e distributiva, poderão impactar. A tendência aponta para a propagação do fenômeno da “pejotização” como

²²⁹ “Art. 452-A. O contrato de trabalho intermitente deve ser celebrado por escrito e deve conter especificamente o valor da hora de trabalho, que não pode ser inferior ao valor horário do salário mínimo ou àquele devido aos demais empregados do estabelecimento que exerçam a mesma função em contrato intermitente ou não (art. 452-A da CLT).[...]

§ 5º O período de inatividade não será considerado tempo à disposição do empregador, podendo o trabalhador prestar serviços a outros contratantes (§ 5º, art. 452-A da CLT).

²³⁰ A contratação do autônomo, cumpridas por este todas as formalidades legais, com ou sem exclusividade, de forma contínua ou não, afasta a qualidade de empregado prevista no art. 3º desta Consolidação (Art. 442B da CLT).

o caminho natural imposto pelas “forças do mercado”, as quais foram convalidadas pelas alterações legais na forma, independentemente do conteúdo. Conforme um estudo (Texto para Discussão nº 7) publicado pelo Centro de Estudos Sindicais e de Economia do Trabalho (CESIT) do Instituto de Economia (IE) da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), a “pejotização” — mesmo se considerados efeitos diversos, tais como a formalização de trabalhadores conta-própria que não contribuía passando a contribuir na condição de “empresários” pelo regime do Simples Nacional e/ou na condição de Microempreendedor Individual (MEI) ou, ainda, assalariados sem carteira assinada passando a contribuir como trabalhadores assalariados formalizados nos diferentes tipos de enquadramento tributário — poderá fazer com que a seguridade social, mais especificamente a previdência, deixe de arrecadar até 30 bilhões ao ano (WELLE et al., 2017). Sumariamente, isso dever-se-ia, segundo o estudo, ao possível esvaziamento de parcela dos trabalhadores assalariados, os quais fariam a adesão “voluntária” imposta pelas forças do mercado — agora legalizadas no Brasil — na constituição de empresas que estariam enquadradas no Simples Nacional ou no MEI. Os novos “empresários” enquadrados no Simples Nacional contribuiriam com a previdência sobre percentuais da receita bruta a depender dos anexos que se encontram, com alíquotas limiares de Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) por volta dos 1,70%, com exceção das atividades abrangidas pelo anexo IV da Lei Complementar 123/06, o qual tributa a CPP semelhantemente aos parâmetros previstos às empresas enquadradas no Regime Geral (LR e LP). O Simples Nacional, que foi concebido pelo Estatuto das Micro e Pequenas Empresas (Lei 123/06), é responsável pela maior renúncia de receitas, em torno de 29%, o mesmo que 77,2 bilhões de reais, segundo Rachid (2017). A figura do MEI²³¹, conforme o qual o “empreendedor” recebe um CNPJ eletronicamente, contribui com 46,65 reais à previdência, 1 real de ICMS e 5 reais a título de ISSQN (alíneas a, b, c, Inciso V, § 3º, art. 18-A, da Lei Complementar 123/06).

Ocorre que, apesar da reforma trabalhista ter flexibilizado os contratos de trabalho e trazido maior insegurança aos trabalhadores assalariados, boa parte dos

²³¹ O MEI é o empresário individual constante no art. 966, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (CC/02), que obedeça aos limites impostos pela LC 123/06 e Resolução CGSN 140/18. Para se formalizar, dar baixa, entender a legislação de forma didática, dentre outros, basta acessar: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/>>. Acesso em: 16 jun. 18.

críticos dessa reforma possuem uma visão voltada ao catastrofismo. Não que estejam equivocados em todos os apontamentos, mas, por vezes, desprendem-se de cuidados elementares, talvez envolvidos pelo momento que não é exatamente o mais favorável aos trabalhadores assalariados.

O estudo do CESIT/IE/Unicamp baseou-se na reforma trabalhista e nas alterações da lei da terceirização, ou seja, em reformas legais, porém efetuou projeções como se por meio das reformas tivesse sido legalizada a condição dos trabalhadores assalariados constituírem “empresas”, enquadrando-se no MEI ou no Simples Nacional e prestando serviços diversos e de todas as formas às empresas que de fato possuem os meios de produção. Tal feito, no estudo, ocorreu sem a análise das demais legislações, o que o levou equivocadamente a formular projeções sobre a “pejotização” sem o devido amparo legal, embora se mostre amparado pelas reformas. Não que a presente pesquisa seja de tendência legalista, muito pelo contrário, é ferrenhamente crítica à maioria das leis que se utilizam do Estado para legitimar os anseios da classe hegemônica. Contudo, o estudo do CESIT/IE/Unicamp²³² aponta que uma das principais brechas na arrecadação tributária previdenciária dar-se-á pela “pejotização” e a conceitua: “Pejotização: empregados com carteira do setor privado (celetista do regime geral) que contribuíam no regime geral da previdência migram para a contribuição do sistema SIMPLES ou MEI de acordo com sua faixa de renda” (WELLE et al., 2017, p. 3).

Neste ponto há uma séria imprecisão. Isso porque é expressamente vedado para as empresas enquadradas no Simples Nacional ou no MEI ceder ou locar mão de obra, consoante ao inciso XII, art. 17, da Lei Complementar 123/06, exceto para as atividades enquadradas no Anexo IV da referida Lei, o qual tributa as contribuições previdenciárias de forma similar às empresas enquadradas no regime geral (Lucro Real ou Lucro Presumido), conforme inciso XXI, art. 15º, da Resolução 140 de 2018 emitida pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN). Para fins de conceituação do que é cessão ou locação de mão de obra, o legislador infralegal, assim dispôs por meio do art. 112, da Resolução CGSN n. 140/18:

²³² O CESIT/IE/Unicamp possui estudos consubstanciais sobre a reforma trabalhista, e em particular, um dossiê completo da mesma, constituindo uma base relevante e respeitável de pesquisas à sociedade.

§ 1º - Para os fins desta Resolução, considera-se cessão ou locação de mão de obra a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores, inclusive o MEI, para realização de serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, independentemente da natureza e da forma de contratação. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, § 3º)

§ 2º - As dependências de terceiros a que se refere o § 1º são as indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam ao MEI prestador dos serviços. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

§ 3º - Os serviços contínuos a que se refere o § 1º são os que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por trabalhadores contratados sob diferentes vínculos. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

§ 4º - Considera-se colocação de trabalhadores, inclusive o MEI, à disposição da empresa contratante a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).

Ora, em que pese a reforma trabalhista e a alteração da lei da terceirização terem flexibilizado e indiscutivelmente fragilizado a relação em desfavor dos trabalhadores, o argumento de que a “pejotização” irá se dar pelo caminho legal das reformas aprovadas, segundo o qual os trabalhadores migrariam e se tornariam empresários optantes pelo MEI ou pelo Simples Nacional, promovendo *déficits* arrecadatários previdenciários, não têm (justamente) sustentação legal. Claro, é possível ainda inferir que, na “prática, é o que está ocorrendo”, usando então da mesma retórica que o governo reformista utilizou na aprovação das reformas. Esse argumento é válido, mas para tal não poderia ser utilizada como pano de fundo a legislação em vigor — mesmo após as reformas —, e sim uma base empírica, a qual esta pesquisa desconhece.

Sem dúvidas a terceirização e a pejotização são formas de transferência de recursos públicos para as grandes empresas. Ao que tudo indica, a “pejotização” deverá estar ocorrendo, como ocorria antes das reformas — possivelmente, nos dias atuais de forma mais célere — amparada em diversas frentes: a) à margem da lei, por meio da constituição meramente formal de “empresas” que cedem e locam mão de obra mesmo estando impedidas legalmente; b) por meio das pressões das “forças do mercado”, as quais têm incentivado cada vez mais o ato heroico de empreender, e, neste sentido, o Sistema S tem sido atuante em diversos programas; c) por meio das vantagens tributárias que os verdadeiros — não apenas formalmente denominados —

empresários possuem ao contratarem “empresas” ao invés de empregados, que, para além do afastamento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, rendem-lhes créditos de PIS e COFINS ao tomarem os serviços prestados, desde que enquadrados no regime tributário do Lucro Real e observadas as Leis 10.637/02 e 10.833/03 em seus artigos 3º. Tal possibilidade pode perfeitamente contar com pagamentos líquidos por parte do empresário (que possui os meios de produção) maiores aos trabalhadores, que tendem a se revestir formalmente de empresas e terem a falsa ilusão de que se tornar “empresário” é compensatório, sem levar em conta a parcela do FGTS que não mais seria depositada, a garantia do seguro desemprego que não mais receberia em caso de perda do emprego, o 13º salário que não mais seria recebido, assim como o direito a férias e outros direitos previstos na CLT; d) por intermédio das vantagens tributárias percebidas aos profissionais liberais em optar pelo Simples Nacional ou pelo Lucro Presumido, nesse último caso, com alíquotas aproximadas de 11,33% sobre a receita bruta, enquanto, se mantivessem a tributação na pessoa física, poderiam arcar com um custo tributário de 27,5% constante na tabela progressiva do IRPF; f) e uma série de outras maiores ou menores condições objetivas que tendem a elevar o fenômeno da “pejotização”.

Ainda assim, observa-se que nenhuma das alternativas acima foi trazida à luz das reformas aprovadas no ano de 2017. Não está a se afirmar que estas não trarão efeitos deletérios aos trabalhadores assalariados e não elevarão o volume de trabalhadores que constituirão empresas, mas que esse movimento não foi preconizado legalmente pelas reformas. Aliás, assim como esta pesquisa aponta para a tendência do fenômeno da “pejotização”, embora não nos termos defendidos pelo estudo do CESIT/IE/Unicamp, também pressupõe que é desnecessária e perigosa, ao grande capital, a imersão generalizada dos trabalhadores assalariados na atividade “empreendedora”. Desnecessária porque, com os novos instrumentos contratuais acima expostos, os trabalhadores tendem a receber apenas pelas horas trabalhadas (contrato intermitente e/ou temporário) ou mesmo sem necessidade alguma de contratação via CLT (contrato de autônomos)²³³; perigosa, pois, se a maioria dos

²³³ Para compreensão das principais alterações das reformas trabalhistas e da lei da terceirização, recomenda-se a leitura do dossiê: Contribuição Crítica à Reforma Trabalhista elaborada pelo CESIT/IE/Unicamp, disponível em: <<http://www.cesit.net.br/wp-content/uploads/2017/06/Dossie-14set2017.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 18.

trabalhadores assalariados figurarem como empresas, ao menos dois problemas surgirão: o primeiro diz respeito à arrecadação, à manutenção do fundo público, o qual, para muito além de financiar algumas demandas sociais já minguadas por inserções infraconstitucionais, principalmente ocorridas pós-CF/88, são de extrema relevância ao empresariado²³⁴. Isso ocorreria, pois, a tributação incidente sobre as "empresas" constituídas por trabalhadores antes assalariados é substancialmente menor do que a tributação incidente sobre a conjunção convencional da empresa e do trabalhador assalariado. Um segundo problema estaria justamente na resolução desse primeiro. Para aumentar a arrecadação, o Estado teria de aumentar a tributação sobre as empresas e talvez sobre os empresários, principalmente sobre as Pequenas ou Médias Empresas (PME), fato que poderia proporcionar ao novo "empresário", o antigo trabalhador assalariado revestido formalmente de aspectos empresariais, uma visão desmistificada do princípio — e da retórica — da igualdade constante na CF/88 e do discurso de que "perante as leis todos são iguais". Até mesmo porque os grandes empresários não aceitarão um aumento generalizado e igualitário da tributação que os alcançaria, uma vez que a própria "pejotização" é um resultado autêntico da verdadeira "arte de empreender", imposta genuinamente pelas forças reais do mercado.

3.11 OUTROS MECANISMOS ANESTESIANTE AOS TRABALHADORES

Seria um tanto inimaginável a imposição de tal ideologia e suas aplicações práticas na vida dos trabalhadores como está acontecendo no regime capitalista de acumulação flexível, sem, no mínimo, haver o insurgimento de greves de grandes amplitudes e de latentes movimentos sociais de oposição. Assim, para entender a "aceitabilidade", o "consenso" que "legitima" as implementações práticas das estratégias capitalistas no tempo e no espaço, serão esboçados alguns dos mecanismos utilizados pelos "aparelhos privados da hegemonia" que tornam os trabalhadores anestesiados frente à ofensiva capitalista.

²³⁴ Verificar em Montaños e Duriguetto (2011) e Harvey (1996; 2005).

Trazidas algumas características das principais estratégias do capital ao enfrentamento da sua própria crise, um dos primeiros mecanismos promotores da inércia dos trabalhadores sujeitos ao “consenso” hegemônico, residiu justamente na inserção e propagação — capitalista-neoliberal — da crise advinda das ingerências prioritariamente fiscais cometidas pelos governantes adeptos ao Keynesianismo ou “populistas”, como no caso do Brasil. Desse modo, os ajustes estruturais defendidos por governos tendentes ao projeto neoliberal, pelas organizações transnacionais e pelo empresariado, também donos dos meios de comunicação, fazem parte da retórica que “insere” nos trabalhadores a propensão em aceitar os cortes em seus direitos com o objetivo, na maioria das vezes nebuloso, da necessidade do governo em “fechar as contas”. Ora, se a crise é global, “todos” precisam ajudar, e, nesse sentido, notam-se as inflexões comparando o Estado a uma família, segundo a qual só se pode gastar o que recebeu, embora não se tenha visto família alguma poder emitir moeda e/ou obter retorno nos seus gastos — pela tributação — tampouco tirar de muitos filhos para dar a um único. Nessa ótica, a crise torna-se um elemento “positivo” ao projeto contemporâneo capitalista, pois se firma justificante de medidas de austeridade aos trabalhadores, afinal, como ensinou Marx (1996), se o valor advém do trabalho e o anseio capitalista é na geração e subsequente exploração do mais valor, sem dúvidas o ataque central ocorre contra os trabalhadores. Para além desse efeito imediato, a crise, assim como a automação, contribui exponencialmente na produção do “exército industrial de reserva”, que se mostra muito “eficiente” ao capital no momento em que torna os trabalhadores suscetíveis à aceitabilidade da precarização do trabalho, do individualismo e da lógica concorrencial internalizada na classe trabalhadora.

Não obstante, inserindo o contexto de desmantelamento das forças socialistas por meio da vitória capitalista ocorrida na Guerra Fria, observa-se a desarticulação dos movimentos, das organizações, dos partidos políticos e até mesmo de grupos de intelectuais antes rígidos ao socialismo. Esse fato contribuiu em conjunto com a ofensiva capitalista-neoliberal ao Estado do *welfare state* e em “harmonia” com a reestruturação produtiva, com a mitigação do poder dos sindicatos, que antes organizavam os trabalhadores, bem como greves, as quais eram vistas com muito

mais frequência. Por meio da acumulação flexível²³⁵, em especial, promoveu-se a desarticulação entre os trabalhadores sindicalizados, uma vez que houve a horizontalização das empresas, a fragmentação da grande indústria — em termos de reestruturação produtiva, não de poder econômico — em diversas outras comumente encontradas em complexos e em conjunto com os chamados “sistemistas”, como ocorre nas plantas da montadora da General Motors, no Brasil. Adicionadas a esses elementos, a terceirização, a subcontratação, a cultura do empreendedorismo amplamente disseminada tendem a produzir a vasta heterogeneidade das atividades e dos espaços laborais, que, no momento — formal — do enquadramento sindical laboral, acabam sendo segregadas em diferentes e diversos sindicatos, o que atenua a comunicação e a união da classe ainda mais.

Outro mecanismo que enfraqueceu a própria identidade dos trabalhadores, segundo Montañós e Duriguetto (2011) citando Abreu (1997), foram as nuances que permearam o *Welfare State*, abstraindo dos trabalhadores, mediante o atendimento de algumas demandas trabalhistas durante aquele período, de forma gradual, a identidade revolucionária e socialista cuja consequência é a abertura de espaços a “ajustes capitalistas neoliberais”, que, em outra época, provavelmente seriam infrutíferos. Montañós e Duriguetto (2011,) enfatizam, ainda, a ideologia do enfraquecimento das lutas de classes e dos movimentos sociais, abarcados pela grande mídia com volumosos financiamentos, a qual apresenta e naturaliza tais movimentos como “baderneiros, privilegiados, marajás, preguiçosos” (p.196). Ademais cunha termos pejorativos aos movimentos sociais como, por exemplo, quando se refere às ocupações feitas em terras improdutivas, que são tratadas como sendo “invasões” (p.196).

Pelo mesmo lado, foi fundamental a dissociação das esferas econômica e política²³⁶, que alberga a ordem capitalista, segundo Wood (2011; 2014), ao menos no imaginário dos trabalhadores, ofuscando o conteúdo político da classe burguesa incidente na esfera econômica e descarecendo o Estado de usar seus “aparelhos de coerção e repressão” na defesa da classe que o domina. A separação é tão evidente

²³⁵ Harvey (1996).

²³⁶ Relacionando tal distanciamento observado no meio tributário, descreveu Gassen (2016, p.17): “É perceptível que a falta de transparência do sistema tributário brasileiro colabora, em certa medida, com o processo de desconexão entre o Direito Tributário e a realidade social e econômica e impede ou limita a discussão sobre a eficiência e a equidade da tributação no Brasil”.

que as implicações da palavra “democracia” na lógica capitalista neoliberal só é permitida para a esfera política, mas jamais para a esfera econômica, uma vez que democratizar os meios de produção não parece ser muito bem visto nem nos discursos da social democracia. O capitalismo, na ótica de Wood (2014), tem nesse fato a diferença de outras sociedades de classe, pois o empresariado não necessita usar a força — apesar de possuí-la — para manter a “ordem e o regresso” de seus trabalhadores. O “mercado”²³⁷ surge como força própria, capaz de reger trabalhadores e empresários, tendendo a reger a vida social pelas normas dele mesmo. A “hegemonia econômica do capital pode se estender muito além dos limites da dominação pública direta” (p. 23). Tal premissa, ainda parafraseando Wood (2014), ultrapassa a relação trabalho e capital e incide nas relações dos estados imperiais e subordinados. Assim, as ordens do “mercado” ressoam como leis naturais aos trabalhadores e aos capitalistas, sempre em função desses últimos, é bem verdade, e tornam os primeiros anestesiados aos imperativos do “mercado”, como se este — o mercado — fosse como a própria noção do capital transnacional. Na acepção de Wood (2014, p. 24): “Ele parece estar em toda parte e em lugar nenhum”.

Mas qual o é sentido de o capital segregar o econômico do político? À primeira vista, “parecem” — no plural — ser os citados acima, contudo poder-se-ia analisar tal preocupação capitalista mais no sentido de “proteção”: proteger a esfera econômica de qualquer inserção prática e também teórica que contraponha a ordem burguesa. E nessa lógica, novamente recorre-se a Marx, quando imputou à estrutura econômica tal relevância que parece meio obscurecida em campos teóricos não apenas pró-sistema. No Estado, na superestrutura política e ideológica, o capitalismo até permite o “debate” (feito em parte por Gramsci e seus adeptos) ainda que busque sempre sua predominância, entretanto o mesmo não ocorre no campo da estrutura econômica.

Além do referenciado, tem-se a ascensão da cultura empresarial que tende a levar os trabalhadores a se sentirem na condição de “donos” da empresa, momento em que, não raras vezes, escutam-se frases do tipo: “na nossa empresa; abrimos mais uma filial em [...]”. Os trabalhadores, nesse sentido, passam a estar envolvidos, incorporando as “dores” e os anseios do empresariado como se seus fossem, e, ainda,

²³⁷ A presente pesquisa compreende a palavra ‘mercado’, tantas vezes neste estudo escrita, nos mesmos termos de Dillenburg (2011, p. 226): “esse ser inanimado que a rigor deveria ser chamado de ‘capita’”.

por exemplo, passam a aceitar e, por vezes, a defender cortes que efetivamente recairão sobre eles mesmos. A cultura empresarial contemporânea utiliza vários mecanismos para atingir tais objetivos, como o envolvimento no planejamento estratégico das empresas, tornando os trabalhadores “comprometidos” a alcançarem metas das quais são recompensados financeiramente ou não, promovendo, ainda, ambientes de disputa entre os departamentos da mesma empresa para, ao fim, mensurar quem diminuiu mais os custos, por exemplo. Além disso, essa postura gera competições entre os trabalhadores de empresas concorrentes para verificação de qual alcançou melhores resultados. Uma das expressões mais observadas nos planejamentos estratégicos e muitas vezes alocadas em várias repartições dentro das empresas contempla mais ou menos o sentido de “colaboradores comprometidos”. Empiricamente, a Ambev, uma das maiores empresas do Brasil, cujo proprietário, segundo as revistas, é o empresário mais afortunado do país, tem o que ela mesma denomina de “cultura Ambev”. Em seu site, uma frase resume tal cultura: “Somos uma Companhia de donos. Donos assumem resultados pessoalmente”²³⁸. O novo “dono” da empresa, nessa cultura o próprio trabalhador, vê-se na responsabilidade que lhe foi atribuída de cortar custos, delatar os descomprometidos com o negócio, reclamar por reformas tributárias que onerem menos as empresas, tudo isso e muito mais independente do resultado final ser a sua própria exploração. Certamente, os mecanismos do capital, na luta entre capital e trabalho, vão se otimizando estrategicamente e, nesse sentido, a mídia empresarial tem seu papel em disseminar a cultura que financia os lucros de seus proprietários.

Ao contrário do que se possa corriqueiramente imaginar, o capitalismo em sua fase tida como neoliberal não escondeu teoricamente seu desgosto pelos “desmerecedores” dos meios de produção: os trabalhadores. Hayek (2010) deixou claro que não era aceitável os proprietários, engenhosos, empreendedores, terem de compartilhar das decisões políticas com os proletários, opondo-se explicitamente à democracia e sendo favorável à “ordem espontânea” e ao valor da “liberdade” (formal). No entanto, tal detalhamento não é disseminado pela mídia capitalista e, não raras vezes, acaba por ser apoiado, direta ou indiretamente, pela massa de trabalhadores.

²³⁸ Para verificar mais sobre a “cultura Ambev”, basta seguir o link: <http://ri.ambev.com.br/conteudo_pt.asp?idioma=0&tipo=43217&conta=28>. Acesso em: 20 jan. 18.

Claro que não se esgotam aqui o que se denomina neste estudo de “mecanismos anestésicos” lançados aos trabalhadores com a expectativa da aceitação, contudo entende-se que não se mostraria completo tecer algumas reflexões sobre o capitalismo contemporâneo, sem ao menos discorrer sobre alguns mecanismos que possibilitaram sua implementação.

Explanada a forma que se sobrepõe (e oculta) à essência no tocante às iniquidades tributárias que corroboram a concentração de renda e capital examinadas no Brasil, o presente estudo entende-se como complementar aos demais, acrescentando, após criteriosas buscas e verificações intrínsecas ao STB, os diversos mecanismos que os conglomerados econômicos, as grandes empresas e os megaempresários têm à disposição para arcarem minimamente com o ônus tributário em relação aos pequenos e médios empresários, mas principalmente em comparação com os trabalhadores assalariados do país. Pôde-se examinar com precisão — principalmente após a verificação que, se de um lado, do lado das pessoas físicas, existe uma enorme concentração de renda e capital em favor dos megaempresários, do outro, complementarmente, no lado das pessoas jurídicas, a concentração de receitas também é elevadíssima, e não aleatoriamente estas estão enquadradas no regime tributário do Lucro Real, o qual possui uma legislação abundante de possibilidades de planejamento tributários receptivos aos benefícios e artifícios fiscais, à translação do ônus tributário e à própria evasão tributária — as desigualdades tributárias ensejadoras de abismos socioeconômicos, as quais necessitam de remédios que vão além da supressão da figura dos JSCP e da retomada da tributação dos lucros e dividendos. Embora essas medidas representem um limiar, esta pesquisa demonstrou a existência de outros tantos mecanismos promotores das iniquidades tributárias e conseqüentemente de renda e capital que necessitam de atenção, mas que é importante frisar: perfazem a composição do sistema capitalista.

CONCLUSÃO

Descritas as principais desigualdades e a concentração de renda e capital (no mundo, na América Latina e no Brasil), verificadas por diversos estudiosos nacionais e internacionais, procurou-se, por meio desta pesquisa, contribuir com o debate acerca do STB, comprovando por intermédio de uma série de simulações devidamente embasadas na legislação tributária brasileira, uma vez que descobriu alguns pontos que se entrelaçam intimamente e que não vinham sendo abordados claramente pelas demais pesquisas.

O primeiro desses pontos confirmou a hipótese deste estudo. Ou seja: a estrutura vigente do Sistema Tributário Brasileiro está comprovadamente segregada entre empresários e trabalhadores assalariados, sendo que estes arcam (des) proporcionalmente com o ônus tributário bem mais elevado do que aqueles. Quando comparado com os empresários que estão no topo da distribuição de renda, este efeito é exponencialmente maior, traduzindo-se em uma verdadeira exploração intermediada pelo Estado, o qual, apesar de se mostrar neutro, tem sido historicamente norteado pelas reivindicações da classe empresarial. Sumariamente, a renda do trabalho assalariado é tributada de forma excrescente quando comparada aos rendimentos oriundos das empresas destinados aos seus proprietários, e o peso dos tributos sobre o consumo segue a tendência apontada por alguns estudos, de ser abismalmente mais elevado para os trabalhadores assalariados se comparados com os grandes empresários. Inclusive, nesse sentido, estimula-se novas pesquisas que estudem a tributação sobre o consumo das pessoas que estão no topo da distribuição da renda nacional, local que é formado predominantemente por empresários. Essa informação terá o mérito de precisar a regressividade da tributação sobre o consumo comparando os trabalhadores assalariados que recebem rendas até determinada faixa frente aos megaempresários, o que é verificado por meio das tabelas disponibilizadas pela RFB iminentes à DIRPF.

Destarte, ainda sobre o primeiro ponto que a pesquisa acredita ter contribuído, e fez de forma inédita, foi separar pelos dados da DIRPF ano calendário 2016, exercício de 2017, os dados das declarações de recebedores de lucros e dividendos mais rendimento de sócio e titular de microempresa (PF), dos demais declarantes de

renda advindas de salário, ou seja; identificando na DIRPF, os declarantes por classe social: empresários (PF) e trabalhadores (PF).

O segundo ponto que tende a ser contributivo constatado pelo presente estudo mantém íntima correlação com o primeiro. Ele diz respeito aos mecanismos (ou ao menos aos principais) intrínsecos ao STB disponíveis às empresas e aos empresários que tornam o ônus tributário desigual em favor destes. Pôde-se examinar, com precisão — principalmente após a verificação que, se de um lado, do lado das pessoas físicas, existe uma enorme concentração de renda e capital em favor dos megaempresários, do outro, complementarmente, no lado das pessoas jurídicas, a concentração de receitas é ainda maior, e, não aleatoriamente, estas estão enquadradas no regime tributário do Lucro Real, o qual possui uma legislação abundante de possibilidades de planejamentos tributários receptivos aos benefícios e artifícios fiscais, a translação do ônus tributário e a própria evasão tributária — as iniquidades tributárias ensejadoras de abismos socioeconômicos, as quais necessitam de remédios que vão além da supressão da figura dos Juros sobre o Capital Próprio e da retomada da tributação dos lucros e dividendos, propostos por algumas pesquisas. Embora essas medidas representem um limiar, o presente estudo demonstrou a existência de outros tantos mecanismos (sem esgotar o assunto) promotores das desigualdades tributárias e conseqüentemente de renda e capital que necessitam de atenção, bem como concomitantemente lembrou que tais mecanismos perfazem certa condição do sistema capitalista, que, embora estejam acentuados no Brasil em comparação com países centrais capitalistas mais igualitários, é preciso verificar a posição hierárquica e geopolítica de tais países para poder compreender qual é o pilar que sustenta, de fato, tal “igualdade”. Adicionalmente, pôde-se observar acerca do ônus tributário, o qual, diferentemente do que defendem alguns estudos, são passíveis de translação independentemente de os tributos serem indiretos ou diretos, principalmente em um ambiente onde a monopolização é invariavelmente maior do que o “mercado” competitivo tendente à queda.

Em suma, com ineditismo a pesquisa utilizou o orçamento empresarial, para através de simulações, amparadas na legislação e na técnica contábil, demonstrar a dinâmica empresarial na transferência do ônus tributário, para o trabalhador, via supressão salarial, e/ou para os consumidores, via elevação de preços. Frisando que isso ocorre, em especial, no topo da pirâmide empresarial (grandes conglomerados

econômicos que representam 3 % das empresas e quase 80% do faturamento) que adotam este mecanismo, em função do seu poder de monopólio. Além deste instrumento, outros mecanismos legais são utilizados como a denominada “incorporação às Aversas” (art. 203 da IN RFB 1700/17), a amortização do ágio pago pela empresa investidora (inciso II da art. 185 da IN 1700/17) e outras particularidades tributárias descritas detalhadamente no Capítulo 3, que representam a elisão e/ou a evasão tributária, alguns destes artifícios particulares ao Brasil, os quais são intermediadas pelo próprio Estado.

Um outro (terceiro) ponto que merece destaque e que foi demonstrado com relativa originalidade pelo estudo, reside no detalhamento de que a tributação sobre Capital (no caso de venda e renda advindas de bens imóveis) recebe por meio do Estado um tratamento diferenciado entre as classes: empresarial e trabalhadora, beneficiando a primeira. A criação de *Holdings* familiares, as quais passam a fazer a gestão do patrimônio, possibilita legalmente a transmissão com benefícios sucessórios e tributários para herdeiros mediante “contrato social”. Enquanto o trabalhador na venda de imóveis está sujeito a alíquotas que variam de 15 a 22,5%, o patrimônio integralizado no estoque de imóveis das *Holdings* Patrimoniais terá uma alíquota máxima de 6,73%, se optante pelo Lucro presumido (ver tabela 25), ou seja; o trabalhador poderá ter um custo tributário de até 279,43% a mais do que o empresário. Já, no caso da tributação sobre a renda advinda de imóveis (aluguel) integrante do patrimônio do trabalhador, a referida renda está sujeita às alíquotas da tabela do IRPF, até 27,5% e, no caso de uma *holding* patrimonial será de no máximo 14,53% (se optante pelo Lucro presumido), o que significa um peso tributário de até 142,72% a mais para os trabalhadores assalariados.

Qualquer análise que se faça sobre as desigualdades e a concentração de renda e capital inerentes ao Sistema Tributário Brasileiro precisa se debruçar sobre a essência que é ofuscada pela forma, sob pena de tender a resultados que embaçam a realidade. O STB mostra-se formalmente como neutro e isonômico, mas carrega consigo a essência (em boa parte dissertada) da formação da sociedade capitalista, na qual reside a contradição central desse sistema entre os donos do capital e os possuidores da força de trabalho. Reitera-se a crítica antes feita a alguns estudos, os quais polarizam e problematizam a tributação entre pobres e ricos, poupadores/investidores e consumidores etc. Riqueza e pobreza, poupar/investir ou

apenas consumir são apenas resultados, consequências, fins, que possuem gênese na segregação estrutural da economia de quem é proprietário ou não dos meios de produção. No STB, não é diferente. A estrutura tributária que foi evidenciada é nitidamente dividida e largamente diferenciada entre as classes sociais. Nesse mesmo sentido, quando se verifica a incidência tributária muito maior sobre a base econômica de incidência do consumo do que sobre as bases capital e renda, é preciso questionar qual é a classe social que proporcionalmente possui mais renda e capital e qual é a que pouco faz além de poder consumir, para, então, passar a compreender os reais motivos dessa formatação tributária.

Ao transcorrer desta pesquisa foram verificados diversos estudos debruçados sobre possíveis remédios (reformas) que deveriam ser aplicados ao STB na busca por justiça redistributiva. Contudo, em boa parte da Europa tais remédios foram implementados, voltados a alcançar *Welfare State* europeu. Ocorre, que notadamente tais indicações são vulneráveis temporalmente. A história comprova tal afirmação. Assim, já ao final deste estudo nos surge a seguinte inquietação filosófica: quais os limites ou impossibilidades dos remédios transformativos recomendados por Fraser (2001) na correção das injustiças redistributivas de classe, na hipótese de serem aplicados ao Sistema Tributário Brasileiro por meio de reformas tributárias, sem a superação da atual estrutura da economia política prelecionada por Karl Marx?

As eventuais crenças sobre a superação do capitalismo caem por terra quando se verifica a essência do STB, o qual auxilia na concentração e na desigualdade de renda e capital, firmando-se, ele próprio, como um mecanismo exploratório da classe trabalhadora e útil ao empresariado. O mesmo artifício “contratual” utilizado pelo capitalismo, no qual o empresário aparece como “pagador formal” do trabalho do produtor, que passou a não ser dono do produto inexorável do seu trabalho (naturalizando tal situação), é utilizado pelo STB, no qual os empresários “recolhem formalmente” (*Bis Fictio Juris*) os tributos que são, essencial e majoritariamente, lançados ao ônus dos trabalhadores, de forma que estes, na maioria das vezes, não compreendam a essência ofuscada pelo sistema. Os aspectos legais e formais do Estado são expressões corolárias do poder hegemônico presente na sociedade capitalista, assim sendo não podem ser vistos como resultantes da justiça, mas sim da histórica exploração da classe trabalhadora.

REFERÊNCIAS

- A DEFASAGEM na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física. Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional, Brasília, janeiro 2018. Disponível em: <www.sindifisconacional.org.br>. Acesso em: 11 abr. 2018.
- AGÊNCIA INDUSNET FIESP. **Fiesp se destaca na luta contra o aumento de impostos e intensifica combate aos juros altos em 2016**: ano teve conquistas importantes para a indústria e a sociedade também em cultura, educação e no esporte. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/noticias/fiesp-se-destaca-na-luta-contra-o-aumento-de-impostos-e-intensifica-combate-aos-juros-altos-em-2016/>>. Acesso em: 02 mai. 2017.
- ALENCAR JÚNIOR, Osmar Gomes; SALVADOR, Evilásio da Silva. Finanças, fundo público e financiamento da Seguridade Social no Brasil. **Revista Katálisis**, v. 18, n. 2, 2015. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1414-49802015000200239&script=sci_abstract&lng=pt>. Acesso em: 15 jun. 2018.
- ALTHUSSER, Louis. **A ideologia e Aparelhos Ideológicos do Estado**. 1970. Disponível em: <<https://politica210.files.wordpress.com/2014/11/althusser-louis-ideologia-e-aparelhos-ideolc3b3gicos-do-estado.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2017.
- ALVES, H. N. Tributação e injustiça social no Brasil. **Revista Espaço Acadêmico**, n. 133, jun. 2012. Disponível em: <http://www.academia.edu/1641069/Tributa%C3%A7%C3%A3o_e_injusti%C3%A7a_social_no_Brasil>. Acesso em: 28 abr. 2016.
- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- AMBEV. Companhia de Bebidas das Américas. **Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP)**. 31 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://ri.ambev.com.br/download_arquivos.asp?id_arquivo=86C83929-CBDD-42A7-BB71-D145872A777D>. Acesso em: 24 abr. 2018.
- AMBEV. **Investidores**. Sonho-Gente-Cultura. 2017. Disponível em: <http://ri.ambev.com.br/conteudo_pt.asp?idioma=0&tipo=43217&conta=28>. Acesso em: 20 jan. 2018.
- ANTUNES, R.; ALVES, G. As mutações no mundo do trabalho na era da mundialização do capital. **Educação & Sociedade**, v. 25, n. 87, p. 335-351, maio/ago. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/%0D/es/v25n87/21460.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2017.
- APPLE, Michael. **Educando à direita**: mercados, padrões, Deus e desigualdade. São Paulo: Cortez/Instituto Paulo Freire, 2003.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

ATKINSON, A. B. Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy. **The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economique**, Oxford, v. 10, n. 4, p. 590-606, nov. 1977. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/134292?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 16 abr. 2017

AUSTERIDADE e retrocesso - finanças públicas e política fiscal no Brasil. São Paulo: **Fórum 21** e Fundação Friedrich Ebert, GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP) e Plataforma Política Social. São Paulo, set. 2016.

BALL, S. **Redes, neoliberalismo e mobilidade de políticas** In: **Educação Global S.A.** Ponta Grossa: Editora UEPG, 2014.

BALL, S.J.; OLMEDO, A. "A 'nova' filantropia, o capitalismo social e as redes de políticas globais em educação". In: VELASCO e CRUZ, Sebastião; KAYSEL, André e CODAS, Gustavo (Orgs.). **Direita, Volver - O Retorno da Direita e o Ciclo Político Brasileiro**. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2015.

BALTHAZAR, U. C. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **CBE - Capitais Brasileiros no Exterior**. Disponível em: <<https://www4.bcb.gov.br/rex/cbe/port/resultadocbe2017.asp?idpai=cbe>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

BARRETO, P. A. **Contribuições - Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BENOIT, H. O Programa de Transição de Trotsky e a América. *Crítica Marxista*, n. 18, 2004. Disponível em: <https://www.ifch.unicamp.br/criticamarxista/arquivos_biblioteca/artigo245artigo2.pdf>. Acesso em: 25 jul.2018.

BEHRING, Elaine Rossetti. Revista Advir. A Dívida e o calvário do Fundo Público. Associação de Docentes da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, n. 36, jul. 2017. In: **Dossiê: vida pública**. Rio de Janeiro: Asduerj, 2017, p. 9-21.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 21 fev. 2016.

_____. **Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm>. Acesso em: 17 abr. 2018.

_____. **Decreto nº 5.600, de 21 de junho de 1943**. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 4.178, de 13 de março de 1942. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto.lei:1943-06-21;5600>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 19.550, de 31 de dezembro de 1930**. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1931. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-19550-31-dezembro-1930-517320-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 17 abr. 2018.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937&>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1500, de 29 de outubro de 2014**. Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 14, de 28 de fevereiro de 1994.** Dispõe sobre o cálculo do imposto de renda na fonte e recolhimento mensal (carnê-leão), pessoa física, a partir de 1º de março de 1994. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13115&visao=anotado>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 70, de 28 de dezembro de 1995.** Dispõe sobre o cálculo do imposto de renda na fonte e recolhimento mensal (carnê-leão), pessoa física, a partir de 1º de janeiro de 1996. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14191&visao=anotado>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 101, de 30 de dezembro de 1997.** Dispõe sobre o cálculo do imposto de renda na fonte e recolhimento mensal (carnê-leão), pessoa física, a partir de 1º de janeiro de 1998. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14618&visao=anotado>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947.** Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1940-1949/lei-154-25-novembro-1947-367832-norma-pl.html>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 183, de 13 de janeiro de 1936.** Concede abono provisório de vencimentos a todo funcionalismo civil da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L183.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962.** Institui a Gratificação de Natal para os Trabalhadores. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4090.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962.** Dispõe sobre a legislação de rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4154.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922.** Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965.** Altera a legislação do imposto de renda, adota diversas medidas de ordem fiscal e fazendária, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4862.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 4.984, de 31 de dezembro de 1925.** Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1926. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4984-31-dezembro-1925-563475-republicacao-87967-pl.html>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.** Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7713.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 7.856, de 24 de outubro de 1989.** Altera a tributação de fundos de aplicação de curto prazo e dispõe sobre contribuições sociais, contribuições para o

Finsocial e a destinação da renda de concursos de prognósticos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7856.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.** Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8036consol.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8383.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.** Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8541.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 8 abr. 2017.

_____. **Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996.** Altera a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9316.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Acesso em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l9430.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Instituí o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 15 jul. 2017.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

_____. **Lei nº 11.053, de 29 de dezembro de 2004.** Dispõe sobre a tributação dos planos de benefícios de caráter previdenciário e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11053.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2017.** Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm#art1>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013.** Altera a Lei no 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes

setores da economia; altera a Lei no 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nos 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nos 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12814.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016.** Altera as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13259.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017.** Altera dispositivos da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas e dá outras providências; e dispõe sobre as relações de trabalho na empresa de prestação de serviços a terceiros. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13429.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017.** Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nos 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **Protocolo 11/91 de 21 de maio de 1991.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/1991/pt011_91>. Acesso em: 23 abr.2017.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 15, de 16 de janeiro de 2018.** Dispõe sobre o reajuste dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e dos demais valores constantes do Regulamento da Previdência Social - RPS. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90718#1872683>>. Acesso em: 17 jun.2018.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Dados setoriais 2009/2013**. 2015.

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/dados-setoriais-2009-2013.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2018.

_____. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria>>. Acesso em: 26 nov. 2004.

_____. Receita Federal Brasileira (RFB). **Carga Tributária no Brasil 2015:**

Análise por Tributos e Base de Incidência, Brasília: SRF, set. 2016. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2016.

_____. Receita Federal Brasileira (RFB). **Carga Tributária no Brasil 2016:**

Análise por Tributos e Base de Incidência, Brasília: SRF, dez. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 09 abr. 2018.

_____. **Resolução CNP Nº 1.329, de 25 de abril de 2017**. Disponível em:

<<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/72/MF-CNP/2017/1329.htm>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. Secretaria Especial de Comunicação Social da Presidência da República. **Nota à imprensa**. Brasília, 2017. Disponível em:

<<http://www2.planalto.gov.br/acompanhe-planalto/notas-oficiais/nota-a-imprensa>>. Acesso em: 08 ago. 2017.

_____. Senado Federal. **Imposto sobre lucros e dividendos geraria R\$ 43 bi ao ano, diz tudo**. Texto editado por Isabela Vilar. Senado Notícias, 15 setembro 2015. Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/09/14/imposto-sobre-lucros-e-dividendos-geraria-r-43-bi-ao-ano-diz-estudo>>. Acesso em: 23 abr. 2018.

CARDOSO, Fernando Henrique. **Capitalismo e escravidão no Brasil meridional: o negro na sociedade escravocrata do Rio Grande do Sul**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

CARLIN, E. L. B. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. 2. reimpr. Curitiba: Juruá, 2010.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de Sociedades Anônimas**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 4. Tomo II

CATTANI, Antonio David. “Uma sociedade menos desigual é melhor para todos”: entrevista. [03 abril, 2018]. Porto Alegre: **Jornal do Comércio**. Entrevista concedida a Patrícia Comunello - Jornal do Comércio. Disponível em: <http://jcrs.uol.com.br/_conteudo/2018/03/politica/618857-uma-sociedade-menos-desigual-e-melhor-para-todos-diz-professor-cattani.html>. Acesso em: 31 mar. 2018.

CAVALCANTE, D. L.; CAMURÇA, E. Cidadania fiscal: o direito à Informação da carga tributária no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, v. 20, nº 104, maio/jun. 2012. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/81169/cidadania_fiscal_direito_cavalcante.pdf>. Acesso em: 09 mai. 2017.

CCIF - CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. São Paulo. 2017. Disponível em <<http://ccif.com.br/imposto-sobre-bens-e-servicos/>>. Acesso em: 03 abr. 2018.

CDES - Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: **Relatório de Observação nº 2**. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2. ed. 2011.

CEPAL - COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (2015). **Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015**: dilemas y espacios de políticas (LC/L.3961), Santiago de Chile. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37747/1/S1500053_es.pdf>. Acesso em: 5 abr. 2018.

CHANG, Ha-Joon. “O Brasil está experimentando uma das maiores desindustrializações da história da economia”: depoimento. [15 janeiro, 2018]. São Paulo: **El País**. (Entrevista concedida a Regiane Oliveira). Disponível em: <https://brasil.elpais.com/brasil/2018/01/05/economia/1515177346_780498.html?%3Fid_externo_rsoc=FB_BR_CM>. Acesso em: 20 jan. 2018.

CLARKE, Jonh, NEWMAN, Janet. **Gerencialismo, Educação e Realidade**, Porto Alegre, v. 37, n. 2, p. 353-381, maio/ago. 2012.

CORTELLA, M. S. Impostos silenciosos. **Revista Educação**. São Paulo, nº 243, julho de 2001. Disponível em: <http://www2.uol.com.br/aprendiz/n_revistas/revista_educacao/julho01/panoramica.htm>. Acesso em: 01 mar. 2017.

COSTA, R. H. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

COUTINHO, C. N. Gramsci e as ciências sociais. **Serviço Social & Sociedade**. São Paulo, v. 9, n. 34, 1990.

D'ARAÚJO, P. J. S. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília -UNB, Brasília, 2015.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Compliance Tributário no Brasil: As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo.** 2015. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/tax/ComplianceTributarioBrasil.pdf>>. Acesso em: 08 mai. 2017.

DIEESE - DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICO. **Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos.** Dieese, 2018. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>> Acesso em: 01 mai. 2018.

DILLENBURG, F. F.; NASCIMENTO, C. A. do. Uma contribuição à leitura d'o capital de Marx. In: VIII COLÓQUIO INTERNACIONAL MARX E ENGELS. GT 1: A Obra Teórica de Marx e de Engels. São Paulo: Unicamp, 2015. Disponível em: <https://www.ifch.unicamp.br/formulario_cemarx/selecao/2015/trabalhos2015/Fernando%20Frota%20Dillenburg%20e%20Carlos%20Alves%209834.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2017.

DILLENBURG, Fernando Frota et al. **Gramsci e o novo programa.** Tese (Doutorado) em Filosofia – Instituto de Filosofia e Ciências Humana-Unicamp, Campinas, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.unicamp.br/jspui/handle/REPOSIP/280126>>. Acesso em: 16 mai. 2018.

ECONOMÁTICA e decisiva. Bons distribuidores de dividendos – em 2017 o volume de dividendos é o melhor desde 2014. 2 abr. 2018. Disponível em: <<http://economatrica.com/estudos/data/20180420a.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2018.

EVASÃO fiscal no Brasil equivale a 18 Copas do Mundo: Paraísos fiscais: entrevista [17/04/2015]. Economia. Entrevista concedida a Fernando Duarte da BBC Brasil em Londres. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/04/evasao-fiscal-no-brasil-equivale-a-18-copas-do-mundo.html>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

FAGNANI [et.al]...(org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas.** Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

FAGNANI, Eduardo et al. **Reforma tributária e financiamento da política social: caminhos para o desenvolvimento.** Março 2018. (Texto para discussão nº 21 / Reforma Tributária). Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/reforma-tributaria-e-financiamento-da-politica-social/>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

FERREIRA, C. S. G., & LEITÃO, C. F. **A Holding Patrimonial Familiar e seus incentivos: uma Análise Juseconômica,** 2016. Disponível em: <http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2016/4/2016_04_0369_0393.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2018.

FIESP/IBGE. **O Peso da Burocracia Tributária na Indústria de Transformação 2012**. São Paulo. 2013. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/o-peso-da-burocracia-tributaria-na-industria-de-transformacao-2012/>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

FMI - INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Fiscal Monitor: Tackling Inequality**. Washington, October, 2017. Disponível em: <<http://www.imf.org/~media/Files/Publications/fiscal-monitor/2017/October/pdf/fm1702.ashx?la=en>>. Acesso em: 5 abr. 2018.

FRASER, Nancy. A justiça social na globalização: redistribuição, reconhecimento e participação. **Revista Crítica de Ciências Sociais**, n.63, Out. 2002, p. 07-20. Disponível em: <<https://journals.openedition.org/rccs/1250#text>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

_____. Da redistribuição ao reconhecimento? Dilemas da justiça na era “pós-socialista”. **Cadernos de Campo**, São Paulo, n. 14-15, p. 231-239, 2006. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/cadernosdecampo/article/download/50109/54229>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

_____. Luta de classes ou respeito às diferenças? Igualdade, identidades e justiça social. **Le Monde Diplomatique**, v. 5, p. 59, 2012. Disponível em: <<https://diplomatique.org.br/igualdade-identidades-e-justica-social/>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

GASSEN, G.; D'ARAÚJO, P.J. S.; PAULINO, S. R. F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Florianópolis: **Sequência**, n. 66, p. 213-234, jul. 2013. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n66/09.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2017.

GASSEN, V. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GASSEN, V. et.al. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. 2. ed. Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <http://www.arraeseditores.com.br/media/kvs_uploadfiles/o/l/olho_-_equidade_e_efici_ncia_da_matriz_tribut_ria_brasileira.pdf>. Acesso em: 8 abr. 2017.

GIL, A. C. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: a agenda esquecida**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/backup/premios/premios-1/premios-2015/xx-premio-tesouro-nacional-2015-pagina-principal/monografias-premiadas-xx-premio-tesouro-nacional-2015/tema-3-sergio-gobetti-e-rodrigo-orair>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

_____. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 159-192.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do Consumo e Feitos Redistributivos: Alíquotas Reduzidas Conforme a Essencialidade dos Produtos/Serviços (seletividade) *Versus* Alíquotas Uniformes com Transferências Financeiras (Refundable Tax Credits) para Famílias de Baixa Renda. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 545-574.

GRAMSCI, Antonio; COUTINHO, Carlos Nelson. **Cadernos do Cárcere**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2000.

GROHMANN, Rafael do Nascimento. **As classes sociais na comunicação: sentidos teóricos do conceito**. 2016. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27152/tde-17032017-154338/en.php>>. Acesso em: 28 out. 2017.

GUARESCHI, Pedrinho A. **Sociologia crítica**: alternativas de mudança. 43. ed. Porto Alegre: Mundo Jovem, 1998.

GUIDDENS, Anthony. **A terceira via**: reflexões sobre o impasse político atual e o futuro da social-democracia. Rio de Janeiro/São Paulo: Record, 1999.

HACK, É. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. Curitiba: **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**, Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012, ISSN 2175-7119. Disponível em: <<http://www.opet.com.br/faculdade/revista-anima/pdf/anima7/8-Artigo-Finalidades-do-Tributo-Erico-Hack.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2017.

HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo. Impacto Redistributivo das Políticas Fiscais na América Latina Revisitado. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 421-449.

HANSEN, D. R.; MOEWN, M. M. **Gestão de Custos – Contabilidade e Controle**. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.

HARVEY, D. A condição pós-moderna: uma pesquisa sobre as origens da mudança cultural. Tradução Adail Ubirajara Sobral e Maria Stela Gonçalves. São Paulo: Edições Loyola, 1996.

_____. **Produção Capitalista do Espaço**. Annablume, 2005.

_____. **Neoliberalismo história e implicações**. São Paulo: Loyola, 2008.

HAYEK, F. A. **O caminho da servidão**. 6. ed. Instituto Ludwig von Mises, 2010. Disponível em: <<http://rothbardbrasil.com/wp-content/uploads/arquivos/caminhodaservidao.pdf>>. Acesso em: 06 de dezembro de 2017.

HERBER, B. P. **Modern Public Finance**. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc, 1988. Disponível em: <http://www.philadelphia.edu.jo/http://library.Philadelphia.edu.jo/scripts/minisa.dll/144/ibcat/en_detail/accession_number+31607?sessionsearch>. Acesso em: 14 abr. 2017.

HOBBSAWM, Eric. **A era do capital**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1982. 3. ed. Disponível em: <http://www.educadores.diaadia.pr.gov.br/arquivos/File/2010/sugestao_leitura/sociologia/era_capital.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2017.

_____. **Era dos Extremos: o breve século XX. 1914-1991**. 2. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

IANNI, Octavio. **Classe e Nação**. Petrópolis/RJ: Vozes, 1986.

IEDI - INSTITUTO DE ESTUDOS PARA O DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL. **A saúde financeira das empresas em 2016: uma primeira análise**. Publicado em 28.03.2018. Disponível em: <http://www.iedi.org.br/artigos/top/analise/analise_iedi_20170328_empresas.html>. Acesso em: 20 mar. 2018.

INSTITUTO ALVORADA. **Sistema Tributário e Distribuição de Renda**. Brasília: Instituto Alvorada, 2009. Disponível em: <http://institutoalvorada.org/wp-content/uploads/2009/04/doc_reforma_tributaria.pdf>. Acesso em: 1 mai. 2017.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Verificações personalizadas**. Disponível em: <<http://brasilemsintese.ibge.gov.br/educacao/taxa-de-analfabetismo-das-pessoas-de-15-anos-ou-mais.html>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. **Comunicado da Presidência**, n. 22, 30 jun. 2009. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/231054>>. Acesso em: 1 set. 2017.

INTROÍNI, P. G. H.; MORETTO, A. J. A Tributação sobre a Renda no Brasil e suas Implicações sobre os Trabalhadores. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 339-366.

IUDÍCIBUS, S. de. et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2013.

JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, Concentração de Renda e Elites Econômicas na América Latina: O Papel da Política Fiscal. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 43-81.

JUNQUEIRA, M. de O. **O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008)**. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.17666/308993-113/2015>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

KAMAKURA, W.; MAZZON, J. A. Critérios de estratificação e comparação de classificadores socioeconômicos no Brasil. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 56, n.1, 2016. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/1551/155143583006/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

KAPLAN, R. S; ANDERSON, E. R. **Time Driven Activity Based Costing**. Boston: Harvard Business School Press, 2007.

KELSEN, H. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Nova Cultural, 1996. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/intranet/ie/userintranet/hpp/arquivos/090320170036_Keynes_TeorieGeraldoempregodojuroedamoeda.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2017.

LAMEIRAS, Maria Andréia Parente; CARVALHO, Sandro Sacchet de; SOUZA Jr., José Ronaldo de Castro. Nota Técnica II. Inflação por Faixa de Renda. **Carta de Conjuntura nº 37**, 2017. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/conjuntura/171116_cc_37_nt_inflacao_por_faixa_de_renda.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2018.

LAVINAS, L.; DAIN, S. **Proteção social e justiça redistributiva**: como promover a igualdade de gênero. Rio de Janeiro: Fase, Novib, 2005.

LENIN, Vladimir I. **Uma grande iniciativa**. Obras escolhidas. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/ma000031.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

LEONETTI, C. A. **Humanismo e tributação**: um caso concreto, 2007. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>. Acesso em: 1 abr. 2017.

LESSA, Sérgio; TONET, Ivo. **Proletariado e sujeito revolucionário**. Instituto Lukács, 2012.

LETTIERI, Marcelo. Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil: A desigualdade escancarada. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 107-157.

LIMA, Paulo César. Análise da Medida Provisória nº 795/2017. **Estudo Técnico**. Câmara dos Deputados, outubro 2017. Disponível em: <https://www.brasil247.com/attachment/943/Nota%20Técnica_MP%20795.pdf?g_dow> Acesso em: 21 jan. 2018.

LOJAS RENNER. **Balanco Anual 2017**. Porto Alegre, 2018. Disponível em <http://lojasrenner.mzweb.com.br/download_arquivos.asp?id_arquivo=80888561-8201-4C09-8014-362E2CD51C77>. Acesso em: 23 abr. 2018.

MACHADO, E. M. **Política Social: direito de cidadania?** 1998. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/ssrevista/c_v1n1_politica.htm>. Acesso em: 14 maio 2017.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: Incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACIEL, M. S. **Dependência de trajetória nos incentivos fiscais: fragmentação do empresariado na reforma tributária**. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados, 2009. Disponível em: <<http://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/3642>>. Acesso em: 12 jun. 2017.

MAIA, D. B. M. S. **Tributação indireta e cidadania fiscal: uma análise dos mecanismos de conscientização para mitigação da anestesia fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará -UFC, Ceará, 2015. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/16367>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. 1513. LCC Publicações Eletrônicas. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000052.pdf>>. Acesso em: 04 dez. 2017.

MARINS, J. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARX, Karl. **A Questão Judaica**. (1843). In: MARX, Karl. *Manuscritos Econômico-Filosóficos*. Tradução Artur Morão. Lisboa: Edições 70, 1989. Disponível em: <http://www.lusosofia.net/textos/marx_questao_judaica.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2017.

_____. **Uma Contribuição à Crítica da Economia Política**. (1859). Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/ma000084.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

_____. **A Miséria da Filosofia**. São Paulo: Global, 1985. Disponível em: <http://ciml.250x.com/archive/marx_engels/portuguese/marx_miseria-da-filosofia.pdf>. Acesso em: 29 out. 2017.

_____. **O Capital**. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

_____. **Grundrisse**. 2011. Disponível em: <[https://nupese.fe.ufg.br/up/208/o/Karl_Marx_Grundrisse_\(boitempo\)_completo.pdf](https://nupese.fe.ufg.br/up/208/o/Karl_Marx_Grundrisse_(boitempo)_completo.pdf)>. Acesso em: 14 mai. 2018.

MARX, K.; ENGELS, F. **Manifesto do Partido Comunista**. 9. ed. Petrópolis: Vozes, 1999. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000042.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

_____. **A ideologia alemã**. 2010. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000003.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2017.

MATTOS, Alexandre José Negrini de. **Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2017. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-10082017-144501/>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

MEDEIROS, M.; SOUZA, P. H. G. F. A Concentração de Renda Entre os Ricos no Brasil, 2006/2014. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 193-222.

_____. Top income shares and inequality in Brazil, 1928-2012. Sociologies. In: **Dialogue**, v. 1, n. 1, p. 119-132, 2015. Disponível em: <<http://diagramaeditorial.com.br/sid/index.php/sid/article/view/2/23>>. Acesso em: 18 dez. 2017.

MEDEIROS, M.; SOUZA, P. H. G. F.; CASTRO, F. A. de. O Topo da Distribuição de Renda no Brasil: Primeiras Estimativas com Dados Tributários e Comparação com Pesquisas Domiciliares (2006-2012). Rio de Janeiro, **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 58, n. 1, p. 7-32, jan./mar. 2015. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/dados/v58n1/0011-5258-dados-58-1-0007.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2017.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 34. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Direito municipal brasileiro**. 6. ed. atualizada por Izabel C. L. Monteiro e Yara D. P. Monteiro. São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

MENEGHETTI NETO, A. **O desafio das renúncias fiscais gaúchas**. 2017. Disponível em: <http://cdn.fee.tche.br/eeg/8/4_ALFREDO-MENEGHETTI-NETO.pdf>. Acesso em: 21 jan. 2018.

MIGUEL, Luis Felipe. De que falam os marxistas quando falam em classes? **Mediações - Revista de Ciências Sociais**, v. 3, n. 1, p. 23-29, 2004. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/mediacoes/article/download/9315/8010>>. Acesso em: 08 de dezembro de 2017.

MILLS, C. Wright. **A nova classe média**. Rio de Janeiro: Zahar, v. 3, p. 380, 1969.

MINAYO, M. C. de S. (org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 34. ed. Petrópolis: Vozes, 2015.

MONTAÑO, Carlos; DURIGUETTO, Lúcia. **Maria, Estado, classe e movimento social**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

MORAES, A. de. **Direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MORAES, D. B. **Tributação extrafiscal no Direito Brasileiro**: Aplicações Efetivas e Perspectivas de Otimização. 2011. Disponível em: <<http://tede2.pucrs.br/tede2/handle/tede/4167>>. Acesso em: 24 mai. 2017.

MORAES, Reginaldo C. “A organização das células neoconservadoras de agitprop: o fator subjetivo da contrarrevolução”. In: VELASCO E CRUZ, Sebastião; KAYSEL, André e CODAS, Gustavo (Orgs.). **Direita, Volver - O Retorno da Direita e o Ciclo Político Brasileiro**. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2015.

_____. **Neoliberalismo**: de onde vem, para onde vai? São Paulo: SENAC, 2001.

MORGAN, Marc. Desigualdade de Renda, Crescimento e Tributação da Elite no Brasil: Novas Evidências Reunindo Dados de Pesquisas Domiciliares. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017b, p. 223-259.

_____. **Income concentration in a context of late development**: an investigation of top incomes in Brazil using tax records, 1933-2013. Masters. Paris School of Economics, 2015. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

_____. Extreme and persistent inequality: New evidence for Brazil Combining National accounts, surveys and fiscal data, 2001-2015. **WID World Working Paper Series**, v. 12, 2017a.

MORIN, E. **Introdução ao pensamento complexo**. Porto Alegre: Sulina, 2005.

MÜLLER, F. **Quem é o povo?** A questão fundamental da democracia. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

MURPHY, L.; NAGEL, T. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/304803/mod_resource/content/1/Murphy.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2017.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças públicas**: teoria e prática. Tradução Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

NABAIS, J. C. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. Ano 5, out/dez 2007. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos fundamentais. In: **Revista da Advocacia-Geral da União** [on line]. 2011. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/face-oculta-dos-direitos-fundamentais-os-deveres-e-os-custos-dos-direitos>>. Acesso em: 15 jan. 2017.

NETTO, J. P. **O Materialismo Histórico como instrumento de análise das políticas sociais**. In: NOGUEIRA, F. M. G. e RIZZOTTO, M. L. F. (Orgs.). Estado e Políticas Sociais: Brasil - Paraná. Cascavel: Edunioeste, 2003.

NEVES, M. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Editora Acadêmica, 1994.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Secretaria da Receita Federal. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>>. Acesso em: 13 abr. 2018.

NOGUEIRA, A. M. P.; ROSSO, M. I. S. O Estado fiscal e o poder de tributar. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 9, n. 84, p. 195-207, 2007. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/365/358>>. Acesso em: 2 abr. 2017.

O'CONNOR, James. **USA: a crise do Estado capitalista**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

OCDE. **Relatórios econômicos: Brasil**, fevereiro 2018a. Disponível em: <<https://www.oecd.org/eco/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

_____. **Revenue Statistics in Latin America 2007-2016**, Paris, 2017.

Disponível em:

<<http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=RSLACT&lang=en#>>. Acesso em: 03 abr. 2018.

_____. **Um elevador social quebrado? como promover a mobilidade social**.

Disponível em: <<http://www.oecd.org/brazil/social-mobility-2018-bra-pt.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2018b.

OCDE et al. **Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2018**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean_24104736>. Acesso em: 03 abr. 2018.

OLIVEIRA, F. L. A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico saudável. Direito tributário em questão. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, nº 6, 2010.

_____. **Economia e política das finanças públicas: uma abordagem crítica da teórica convencional, à luz da economia brasileira**. Belo Horizonte, 2001.

OXFAM. Uma economia para os 99%. **Documento Informativo da Oxfam**, jan. 2017a. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/publicacoes/uma-economia-para-os-99>> Acesso em: 4 abr. 2017.

OXFAM. A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras. **Documento Informativo da Oxfam Brasil**, set. 2017b. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf> Acesso em: 07 abr. 2018.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. 2. ed. São Paulo: Learning, 2010.

PAES, Nelson Leitão. Imposto de Renda da Pessoa Física – uma Análise Comparativa do Brasil em Relação à América Latina. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 83-106.

PAULO, Carla Beatriz de. **“Nova classe média”**: acesso a serviços sociais e a morfologia do trabalho da faixa de renda C. 2015. Dissertação (Mestrado em Política Social) - Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/18882>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

PEREIRA, P. A. P. **A assistência social na perspectiva dos direitos**: crítica aos padrões dominantes de proteção aos pobres no Brasil. Brasília: Thesaurus, 1996.

_____. **Política social**: temas & questões. São Paulo: Cortez, 2009.

_____. **Necessidades humanas**: subsídios à crítica dos mínimos. 6. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

PERNÍAS, T. R. et al. **A nova classe média e a inserção dos médicos na estrutura social brasileira: 2003-2013**. 2017. Disponível em: <<http://repositorio.unicamp.br/jspui/handle/REPOSIP/322459>>. Acesso em: 03 mai. 2018.

PERONI, Vera Maria Vidal. A gestão democrática da educação em tempos de parceria entre o público e o privado. **Pro-Posições**, Campinas, v. 23, n. 2, p. 68, 2012.

_____. Implicações da relação público-privada para a democratização da educação no Brasil. In: PERONI, Vera (Org.). **Diálogos sobre as redefinições no papel do Estado e nas fronteiras entre o público e o privado na educação**. São Leopoldo: Oikos. 2015.

PIKETTY, T. **O Capital no Século XXI**. Tradução Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

_____. Tributação sobre capital e riqueza no século XXI. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 745-759.

PINHEIRO, H. H.; WALTENBERG, F.; KERSTENETZKY, C. L. Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas: Oportunidades para Tributar os Rendimentos mais Altos no Brasil. In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 261-292.

PINTOS-PAYERAS, J. A. **A carga tributária no Brasil e sua distribuição**. Tese (Doutorado) em Economia Aplicada – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz-USP, Piracicaba, 2008.

_____. **Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira**. 2010. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5097>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

PIZZOLATTO, Valentim. **A Igreja: na perspectiva do século XIX e no profetismo de Vicente Pallotti**. Porto Alegre: Pallotti, 2003.

PLATÃO. **A República**. Livro I. Tradução Carlos Alberto Nunes. Belém: Edufpa, 2000. Disponível em: <http://www.eniopadilha.com.br/documentos/Platao_A_Republica.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2017.

PNUD - PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Relatório de Desenvolvimento Humano Regional para a América Latina e o Caribe 2016**. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/dam/brazil/docs/IDH/undp-br-progresso-multidimensional-2016.pdf>>. Acesso em: 24 jul. 2017.

POCHMANN, M. **Desigualdade e justiça tributária**, 2008. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_05_15_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2016

_____. **O mito da grande classe média: capitalismo e estrutura social**. São Paulo: Boitempo, 2014.

POULANTZAS, Nicos; SILVA, Francisco. **Poder político e classes sociais do estado capitalista**. Porto: Portucalense, 1971.

RACHID, Jorge Antonio Deher. **Evolução dos Gastos Tributários**. Subsídios da União e Qualidade do Gasto Público, outubro/2017. TCU/SEAE/MF. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/gastos-tributarios-secretario-jorge-rachid.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2018.

RECEITA ESTADUAL - RS. **Demonstrativo das desonerações fiscais - nota técnica, resultados em 2017 e retrospectiva**. 2017a. Disponível em: <<http://dados.receita.fazenda.rs.gov.br/publicacoes/benef%C3%ADcios-fiscais>>. Acesso em: 03 set. 2018.

RECEITA ESTADUAL - RS. **Demonstrativo das perdas de ICMS com exportações e Lei Kandir**. 2017b. Disponível em: <<http://dados.receita.fazenda.rs.gov.br/publicacoes/benef%C3%ADcios-fiscais>>. Acesso em: 03 set. 2018

REVISTA ADVIR. Associação de Docentes da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, n. 36 (julho 2017). In: **Dossiê: vida pública**. Rio de Janeiro: Asduerj, 2017, p. 7-158.

REZENDE, Amaury José; **Avaliação do Impacto dos Incentivos Fiscais sobre os Retornos e as Políticas de Investimento e Financiamento das Empresas**. Tese (livre-docência). Universidade de São Paulo, 2015.

REZENDE, Thiago Dutra Hollanda de. **Classes sociais e política monetária no Brasil**. 2017. x, 284 f. Dissertação (Mestrado em Política Social) - Universidade de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <<https://necct.org/publicacoes/dissertacao/avaliacao-do-impacto-dos-incentivos-fiscais-sobre-os-retornos-e-politicas-de>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

RIBEIRO, M. F.; GESTEIRO, N. P. **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo**, 2017. Disponível em <http://www.diritto.it/archivio/1/20651.pdf>. Acesso em: 1º maio 2017.

RICARDO, D. **Princípios de economia política e tributação**. São

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Camila. "Direitas em Rede: think tanks de direita na América Latina". In: VELASCO e CRUZ, Sebastião; KAYSEL, André e CODAS, Gustavo (Orgs.). **Direita, Volver - O Retorno da Direita e o Ciclo Político Brasileiro**. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2015.

RODRIGUES, Jefferson José et al. **Carga tributária sobre os salários**. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de Estudos Econômico-Tributários. Brasília, outubro 1998. (Texto para discussão 01). Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/carga-tributaria-sobre-os-salarios>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

ROSEN, H. S. **Public Finance**. 4th ed. United States: Irwin, 1995.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social e discurso sobre a economia política**. 1762. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf>>. Acesso em: 04 dez. 2017.

SAES, D. **Classe Média e Sistema Político no Brasil**. São Paulo: T.A Queiroz, 1984.

SALVADOR, E. O injusto sistema tributário brasileiro. **Revista Politika**, n. 3, mar. 2016. Disponível em: <<http://www.fjmangabeira.org.br/revistapolitika#>>. Acesso 18 abr. 2017.

_____. **As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades e Renda**. Brasília: INESC - Instituto de Estudos Socioeconômicos, 2014. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>>. Acesso em: 02 mar. 2017.

_____. **A Desvinculação dos recursos orçamentários em tempos de ajuste fiscal**. Associação de Docentes da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, n. 36, jul. 2017. In: Dossiê: vida pública. Rio de Janeiro: Asduerj, 2017, p. 63-76.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013. (Série Métodos de Pesquisa).

SANTOS, É. G. **Desigualdade social e justiça tributária**, 2014. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012>>. Acesso em: 25 mai. 2016.

SANTOS, L. S. dos. **Reforma tributária no Brasil: histórico, necessidades e propostas**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2015. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/13965>>. Acesso em: 20 jul. 2017.

SCHEIDEL, Walter. **The great leveler: Violence and the history of inequality from the stone age to the twenty-first century**. Princeton University Press, 2017.

SEMERARO, Giovanni. Intelectuais “orgânicos” em tempos de pós-modernidade. **Cad. Cedes**, Campinas, v. 26, n. 70, p. 373-391, 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/%0D/ccedes/v26n70/a06v2670.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2017.

SILVA, A. M. A.; SIQUEIRA, R. B. Demanda por gasto público no Brasil no período pós-redemocratização: testes da hipótese de Mill de ilusão fiscal e da lei de Wagner. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 43, 2013. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/991/1/TD_1805.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2017.

SILVA, B. P. L. A teoria da complexidade e o seu princípio educativo: as ideias educacionais de Edgar Morin. **Revista Polyphonia**, v. 22, n. 2, out. 2013. ISSN 2238-8850. Disponível em: <<https://www.revistas.ufg.br/sv/article/view/26682/15277>>. Acesso em: 08 mai. 2017.

SILVA, I. M. D. **Programa de educação fiscal e escola: caminhos e descaminhos na construção da cidadania**. Fortaleza: UECE, 2007. Dissertação (Mestrado profissional em planejamento de políticas públicas) - Universidade Estadual do Ceará, 2007. Disponível em: <<http://seer.uece.br/?journal=politicaspublicasesociedade&page=article&op=view&path%5B%5D=213&path%5B%5D=335>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

SILVEIRA, F. G. et al. **Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos**. 2008. Disponível em:

<<http://repositorio.unicamp.br/jspui/handle/REPOSIP/285804>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

SINDIFISCO NACIONAL. **Diagnóstico e elementos para mudanças**. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbWVjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL3Npc3RlbWVfdHJpYnV0YXJpby9Fc3R1ZG9UcmliidXRhcmlvX2NvbXBsZXRvLnBkZnww>. Acesso em: 03 abr. 2017.

SINGER, André. **Os sentidos do lulismo**: reforma gradual e pacto conservador. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de et al. O Sistema Tributário Brasileiro é Regressivo? In: AFONSO [et.al]...(org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 501-528.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre a natureza e suas causas. Nova Cultural, 1996. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/intranet/ie/userintranet/hpp/arquivos/051120150019_SMITH1996riquezadasnacoesvol.02.pdf>. Acesso em: 05 dez. 2017.

SOUZA, P. H. G. F. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. 2016. 377 f., il. Tese (Doutorado em Sociologia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

STRECK, L. L. **Que maldição estaria por trás da interpretação do direito em Kelsen?** 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-nov13/sensoincomum-maldicao-estaria-interpretacao-direito-kelsen>>. Acesso em: 28 abr. 2017.

TAX FOUNDATION. **Corporate income taxes**. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/>>. Acesso em: 27 mai. 2018.

TEIXEIRA, A. M. B. A tributação sobre o consumo e a democracia participativa: uma análise tardia, mas necessária. **Revista do Curso de Direito do UNIFOR**, v. 6, n. 1, p. 87-105, 2015. Disponível em: <<https://periodicos.uniformg.edu.br:21011/periodicos/index.php/cursodireitouniformg/article/view/329>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

THE WORLD BANK, PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2011 – The Global Picture**. Disponível em <www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2017.

THOMPSON, Edward Palmer. **A formação da classe operária inglesa**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

TONET, I. **Educação contra o capital**. 3. ed. ampl. 2016. Disponível em: <http://ivotonet.xpg.uol.com.br/arquivos/educacao_contra_o_capital_-_3a_ed.pdf>. Acesso em: 08 mai. 2017.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, v. I, II, V, 2005.

_____. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. 2005.

Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 07 mai. 2017.

TOYODA, H. O Paradoxo da Complexidade do Sistema Tributário – O Caso Do ICMS Como Indutor da Justiça Fiscal. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, v.17, n. 25, 2013. Disponível em:

<<https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/834/906>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

UNAFISCO Nacional. Diretoria de Defesa Profissional e Assuntos Técnicos Gestão 2016-2019. **Nota Técnica Unafisco nº 03/2017**. Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios. Disponível em:

<http://unafisconacional.org.br/img/publica_pdf/nota_tcnica_Unafisco_no_03_2017.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

VALE. **Desempenho da Vale em 2017**. Departamento de Relações com Investidores. Rio de Janeiro, 17 de fevereiro de 2017. Disponível em:

<http://www.vale.com/PT/investors/information-market/quarterly-results/ResultadosTrimestrais/Vale_IFRS_USD_BRL_4T17.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

VARSANO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2017.

_____. **Sistema tributário para o desenvolvimento**. Desenvolvimento em Debate: Painéis do Desenvolvimento Brasileiro-I, p. 231-250, 2002. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0002077.pdf>. Acesso em: 20 maio 2017.

VIEIRA, Evaldo. **Os direitos e a política social**. São Paulo: Cortez Editora, 2. ed. 2007.

VIOL, A. L. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. 2005.

Disponível em: <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2018.

_____. **O processo de reforma tributária no Brasil**: mitos e verdades. Brasília: Editora da UnB, 2000. Monografia premiada em 2º lugar no V Prêmio Tesouro

Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília - DF, 2000. Disponível em:

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/vpremio/financas/2tefpVPTN/VIOL_Andrea.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2016.

WEBER, Max. Classe, estamento, partido. In: **Max Weber - Ensaios de sociologia**. GERTH, Hans e MILLS, Wright (Org.). Rio de Janeiro: JC Editora. 1979. Disponível em: <http://www.ldaceliaoliveira.seed.pr.gov.br/redeescola/escolas/18/1380/184/arquivos/File/materiais/2014/sociologia/Ensaios_de_Sociologia_-_Max_Weber.pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.

_____. **Economia e sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1991, v.1. Disponível em:

<https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/352917/mod_resource/content/2/WEBER%2C%20Max.%20Sociologia%20da%20Domina%C3%A7%C3%A3o.%20In%20Economia%20e%20Sociedade..pdf>. Acesso em: 28 out. 2017.

_____. **A Política Como Vocação**. In: WEBER, Max. Ciência e Política, Duas Vocações. São Paulo: Editora Cultrix, 1996, p. 53-124.

_____. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. São Paulo: Companhia das Letras, 2004. Disponível em:

http://www.ldaceliaoliveira.seed.pr.gov.br/redeescola/escolas/18/1380/184/arquivos/File/materiais/2014/sociologia/A_Etica_Protestante_e_o_Espirito_do_Capitalismo_Max_Weber_-_Flavio_Pierucci.pdf>. Acesso em: 15 de janeiro de 18.

WELLE, Arthur et al. Centro de Estudos Sindicais e de Economia do Trabalho. Projeto de Pesquisa: subsídios para a discussão sobre a reforma trabalhista no Brasil. (Texto para Discussão nº 7). Reforma Trabalhista e Financiamento da Previdência Social: simulação dos impactos da pejetização e da formalização. Campinas, outubro 2017. Disponível em: < <http://www.cesit.net.br/wp-content/uploads/2017/11/Texto-de-discuss%C3%A3o-7-Financiamento-da-Previdencia-e-Reforma-Trabalhista.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

WOOD, E.M. **Democracia contra capitalismo**. São Paulo: Boitempo, 2011.

_____. **O Império do capital**. São Paulo: Boitempo, 2014.

WORLD TOP INCOMES DATABASE (WITD). Disponível em:

<http://wid.world/share/#0/countriestimeseries/sptinc_p99p100_z/US;FR;DE;CN;ZA;GB;WO;XL/last/eu/k/p/yearly/s/false/4.534/40/curve/false>. Acesso em: 03 abr. 2018.

WRIGHT, Erik Olin. Análise de classes. **Rev. Bras. Ciênc. Polít.**, Brasília, n. 17, p. 121-163, aug. 2015. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-33522015000300121&lang=pt>. Acesso em: 31 out. 2017.

WRIGHT, Erik Olin. **Classes**. London: Verso, 1985.

ŽIŽEK, Slavoj. **O ano em que sonhamos perigosamente**. São Paulo: Boitempo, 2012.

ZOCKUN, M. H. (Coord.). **Simplificando o Brasil**: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado. São Paulo: FIPE, mar. 2007. Disponível em: <http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/textos/texto_03_2007.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2017.