

COVID E TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA

Eduardo Lazzari
Rodrigo Mahlmeister
Marta Arretche

NOTA TÉCNICA No. 3
CONTRATO SAMAMBAIA FILANTROPIAS – CEBRAP/CEM

SETEMBRO DE 2022

COVID E TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA

Eduardo Lazzari
Rodrigo Mahlmeister
Marta Arretche

SUMÁRIO EXECUTIVO

Crises sociais de larga escala podem promover deslocamentos nas preferências da opinião pública e ser aproveitadas pelos governos para mudar os padrões de tributação. Em contextos de larga comoção social, os eleitores se sentem mais motivados a delegar aos governos a autoridade para cuidar do bem-estar coletivo e até mesmo aumentar seu esforço tributário para financiar a ação dos governos. A experiência mundial com a Covid produziu este deslocamento? Governos aprovaram tributação progressiva para fazer frente à emergência e aos sofrimentos generalizados provocados pela pandemia?

Esta nota técnica apresenta um levantamento sobre a aprovação de mudanças tributárias na legislação de países selecionados e examina o caráter redistributivo destas mudanças, isto é, se progressivas ou não. Sua principal fonte é a base de dados *Tax Policy Responses to COVID-19*, disponibilizada pela OCDE (OECD, 2020). A base foi um esforço daquela organização em sistematizar todas as respostas dadas por países pertencentes ou não à OCDE durante a pandemia na área tributária. Embora apresente limitações, por ser a informação fornecida pelos governos de caráter voluntário, é a mais abrangente fonte para registro da atividade dos governos em matéria de tributação durante a Covid.

A nota demonstra que:

- *Os governos ao redor do mundo foram muito ativos na aprovação de mudanças tributárias durante a Covid; mais que ativos, foram também rápidos: dois terços das medidas registradas foram aprovadas em 2020.*
- *No primeiro ano da pandemia (2020), a ação dos governos se concentrou em alterar a legislação do imposto de renda, seja das famílias ou das empresas, e do imposto sobre valor agregado, de forma a atenuar as perdas de renda associadas ao isolamento social. As medidas aprovadas visaram reduzir a arrecadação.*
- *No segundo ano da pandemia (2021), medidas de aumento da arrecadação tiveram expressivo crescimento. Este tipo de mudança foi privilegiado pelos países da OCDE, presumidamente os países mais ricos.*



- *Medidas de caráter progressivo foram francamente minoritárias sob a vigência da Covid. Isto significa que, se ocorreram deslocamentos nas preferências dos eleitores sobre a tributação progressiva, estas certamente não se traduziram em comportamentos generalizados por parte dos governos.*
- *Por outro lado, um terço dos países de nossa amostra (21 países em uma amostra de 64) aprovou pelo menos uma medida de caráter progressivo, o que indica que o tema está na agenda dos governos e pode se converter em legislação.*
- *O número pouco expressivo de mudanças de caráter progressivo deve ser encarado com cautela, porque nosso conceito de progressividade é bastante rigoroso e estamos analisando um período muito curto de tempo (2 anos), sob condições econômicas que tornam a progressividade bastante controversa do ponto de vista de suas consequências econômicas.*
- *Mudanças de caráter progressivo foram privilegiadas por países que já contavam com sistemas progressivos ou que eram governados por partidos de esquerda. Mas esta não é uma condição necessária para aprovação de medidas desta natureza, pois países que não contavam com sistemas progressivos ou eram governados por partidos de centro e de direita também aprovaram medidas progressivas.*

Introdução: deslocamentos nas preferências por taxaço

Diferentes estudos apontam para o potencial de crises sociais de larga escala produzirem deslocamentos nas preferências majoritárias dos cidadãos em relação à tributação. A expansão da carga tributária em países europeus no século XX foi impulsionada pelas grandes guerras, quando a resistência ao aumento de impostos foi substituída por atitudes de pertencimento a uma comunidade política e aos imperativos da reconstrução (Peacock e Wiseman, 1961). Os bombardeios na Inglaterra durante a Segunda Guerra Mundial deslocaram as preferências de eleitores do Partido Conservador em favor do Partido Trabalhista, na direção de reforçar o contrato social. Esta mudança nos comportamentos eleitorais foi, inclusive, mais forte nos distritos que sofreram bombardeios (Heldring et al., 2022).

Há evidências similares para mudanças na opinião pública durante a Covid. Nos Estados Unidos, as taxas de aprovação à tributação progressiva aumentaram em 2020, impulsionadas principalmente por eleitores que sofreram mais agudamente os impactos da pandemia, como casos graves de adoecimento ou perdas de emprego (Klemm e Mauro, 2021). Nosso próprio estudo (Mahlmeister et al., 2022) encontrou evidências de que a taxa de aprovação à elevação de impostos para que os governos adotem políticas de proteção social aumentou de 24% em agosto de 2017 a 31% em fevereiro de 2019. Mas saltou para 56% no final de 2020. Este dado sugere que a convivência com a Covid gerou maior suporte à ação do Estado, incluindo a taxaço – o que ocorreu em todos os estratos sociais.

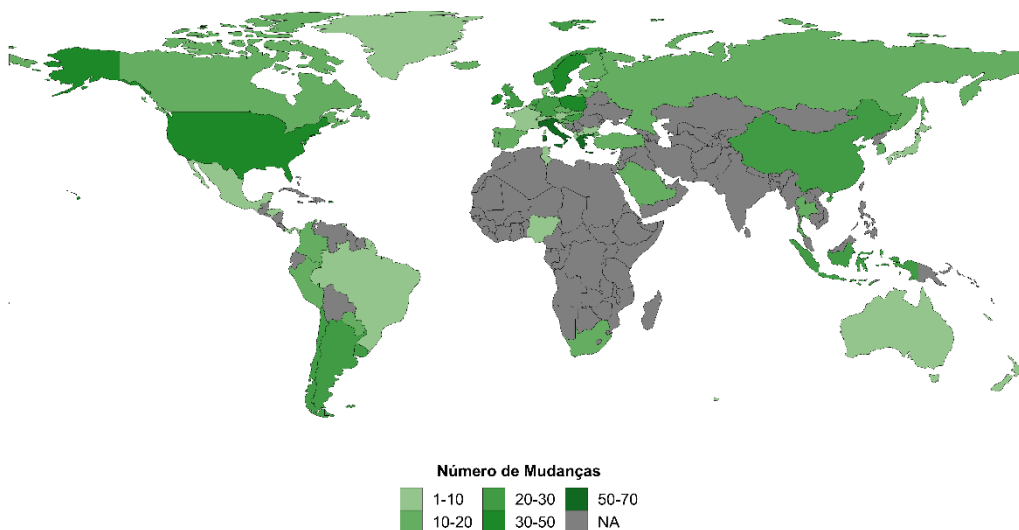
Esta nota técnica pretende mapear a trajetória da tributação em países selecionados durante a Covid (anos de 2020 e 2021), com base em um banco de dados disponibilizado pela OCDE. O banco reúne informações sobre 64 países. Embora bastante abrangente, o banco tem *missings* concentrados geograficamente nos países da África e da Ásia. Por esta razão, é plausível supor que a atividade legislativa dos governos em matéria tributária tenha sido ainda mais intensa do que nossos registros permitem demonstrar. A despeito destas limitações, as conclusões obtidas neste estudo são bastante sólidas do ponto de vista empírico.



Governos ao redor do mundo foram muito ativos na aprovação de mudanças tributárias durante a Covid

Os governos não ficaram paralisados em matéria tributária nos anos 2020 e 2021. Em vez disso, em graus variados de atividade, o comportamento generalizado é o de aprovação e implementação de reformas tributárias. É isto que nos mostra o Mapa 1, que apresenta a distribuição territorial do número absoluto de reformas aprovadas por país.

Mapa 1
Número de Mudanças na legislação tributária em países selecionados 2020-2021



Fonte: OECD (2020)

No mapa, os países com cor cinza são aqueles para os quais o banco de dados da OCDE não fornece informação. Por isto, não podemos dizer que estes países não aprovaram reformas. A concentração de *missings* na África e sul da Ásia deve ser creditada às dificuldades na coleta de informações. Se a ausência de evidência não significa evidência de ausência, o número absoluto de reformas tributárias ao redor do mundo foi provavelmente superior àquele que está documentado no mapa. Além disto, como destacado no Anexo Metodológico, este número absoluto deve ser

superior também porque a forma de inserção dos registros dos países no banco varia de 1 (em que todas as mudanças foram compactadas, caso dos Turks and Caicos Islands) a 67 (em que cada mudança foi registrada separadamente, caso da Itália).

O mapa dispõe os tons de verde de forma a colorir com cor mais escura os países que aprovaram um número absoluto maior de mudanças na legislação. Segundo os registros do banco, Grécia e Itália aprovaram mais do que 50 mudanças, ao passo que os EUA, Polônia, Irlanda, Suécia, Hungria e Holanda aprovaram mais de 30 mudanças (mas menos de 50) em seus sistemas tributários. Por fim, quando passamos para a faixa dos países que aprovaram mais de 20 alterações (mas menos de 30), encontramos Noruega, Reino Unido, Alemanha, Argentina, Chile, China, Uruguai, Indonésia e Paraguai. Este dado sugere que a Europa e a América do Norte aprovaram mais mudanças que países emergentes e América Latina. Entretanto, esta conclusão deve ser vista com cautela, pois é muito provável que esta variação nos valores absolutos seja afetada por diferenças nos registros, como destacado no parágrafo anterior.

Assim, embora mais conservadora, a conclusão de que os países foram muito ativos em aprovação de legislação tributária durante a Covid nos parece mais precisa. Observe no mapa 1 que, se ignorarmos o número de medidas aprovadas, é generalizado o comportamento de mudanças nas regras de tributação. Isto é, pelo menos uma mudança foi registrada na esmagadora maioria dos países. Como veremos mais adiante, esta atividade esteve geograficamente concentrada no Ocidente europeu. O Brasil, entretanto, não está no grupo de países que foi mais ativo na aprovação de mudanças na legislação tributária neste período.

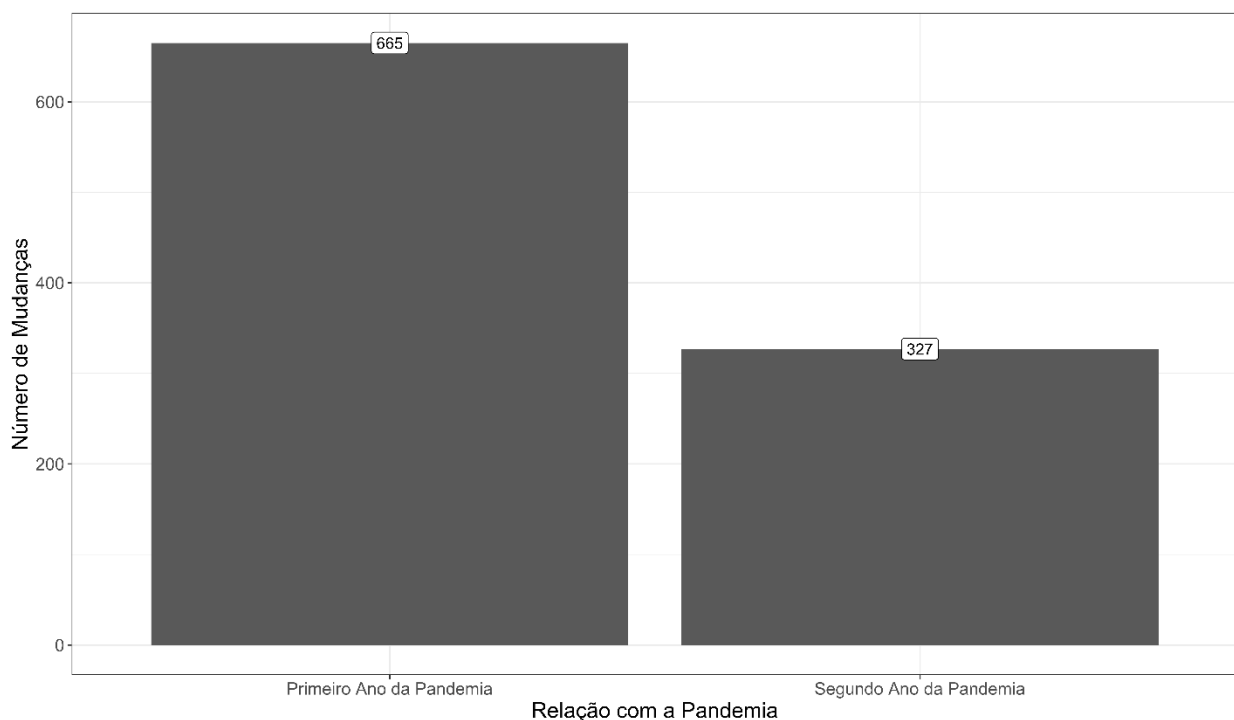
A aprovação de mudanças tributárias foi mais intensa no primeiro ano da pandemia e visou aliviar o peso da tributação sobre as empresas e as famílias.

A aprovação de mudanças na legislação tributária foi mais intensa no primeiro ano da pandemia. Na figura 1, as mudanças tributárias em 2020 somaram 665 registros, caindo para menos da metade em 2021 (327 registros). Isto significa



que os governos ao redor do mundo não apenas foram extremamente ativos em alterar seus regimes tributários, mas que esta resposta foi bastante rápida. Ocorreu ao longo do ano em que eclodiu a pandemia. Às medidas de isolamento social, com consequente perda da capacidade aquisitiva, se somaram esforços para usar o fisco como um fator com capacidade para afetar os orçamentos das famílias e das empresas.

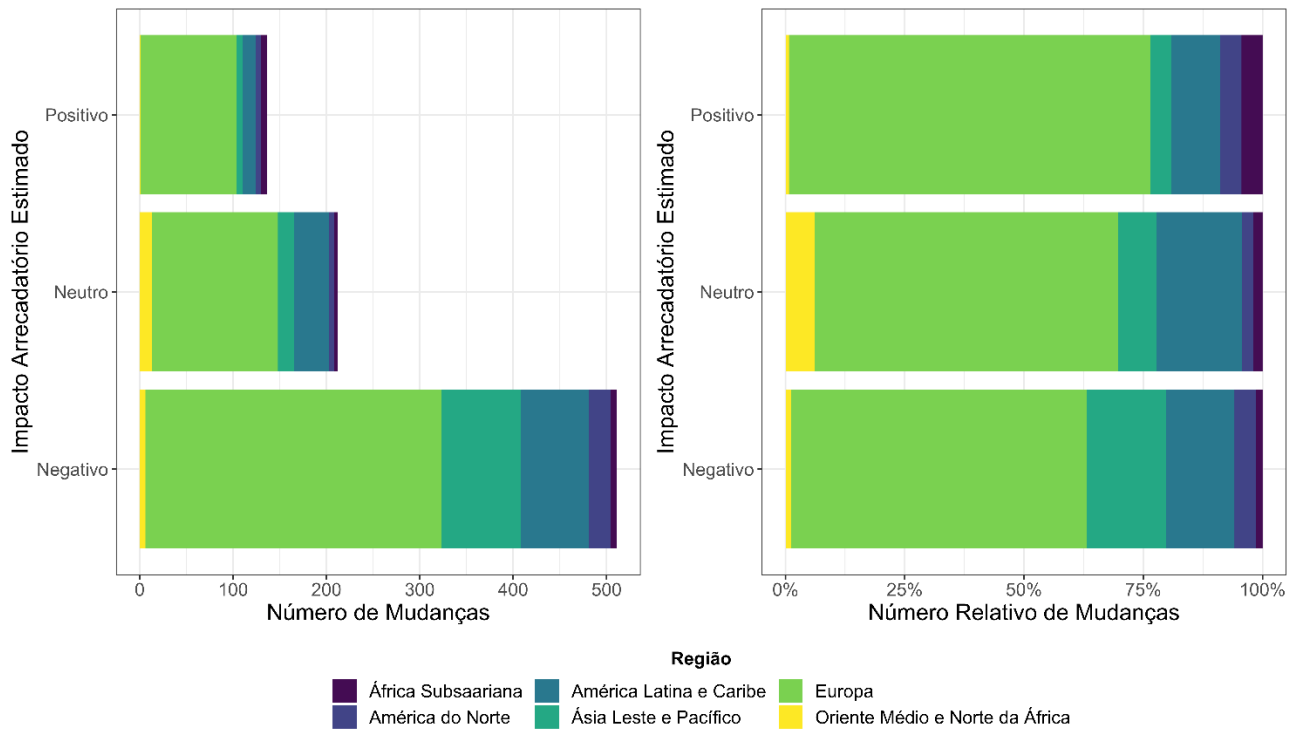
Figura 1
Número absoluto de mudanças tributárias por ano
2020-2021



Fonte: OECD (2020)

Os 64 países para os quais temos informação privilegiaram mudanças na legislação tributária com efeito arrecadatário negativo. É isto que nos mostra a Figura 2: mudanças que aliviaram o peso da tributação sobre os contribuintes passaram de 500 registros, ao passo que mudanças na direção de aumentar a arrecadação foram ligeiramente superiores a uma centena.

Figura 2
Número absoluto e relativo de mudanças tributárias por impacto sobre a arrecadação e agrupamento de países 2020-2021



Fonte: OECD (2020)

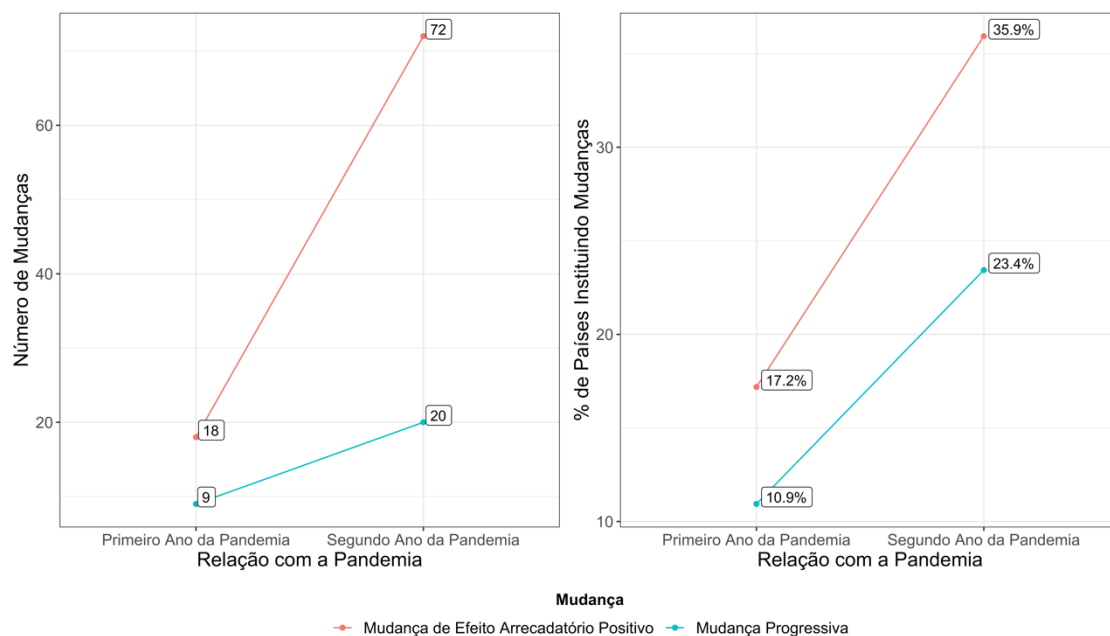
Destas últimas, mais de 75% foram aprovadas em países europeus. Em termos de participação relativa, os governos europeus foram mais ativos em medidas tributárias que expandiram a arrecadação. Em contrapartida, a América Latina privilegiou medidas de efeito neutro ou negativo. Por fim, a Ásia do Leste e Pacífico cresce em participação relativa quando se trata de medidas de efeito negativo (gráfico da direita, na Figura 2).

De todo modo, o comportamento majoritário dos países para os quais temos registros parece claro: foram muito ativos no primeiro ano da pandemia tomando medidas na direção de aliviar a carga tributária, para compensar as perdas de renda experimentadas por todos os estratos sociais e empresas, derivadas da desaceleração da atividade econômica em decorrência das medidas de isolamento social.

A aprovação de mudanças tributárias com efeito positivo sobre a arrecadação e progressivas se expandiram no segundo ano da pandemia.

Mudanças tributárias com efeito arrecadatório positivo passam de 17% em 2020 para 36% em 2021 (ver Figura 3). Mudanças de caráter progressivo também foram privilegiadas no segundo ano da pandemia. Estas passam de 11% sobre o total de registros em 2020 para 23,4% deste total em 2021. Em números absolutos, se no primeiro ano da pandemia foram aprovadas 18 e 9, respectivamente, mudanças de efeito arrecadatório positivo e progressivas, estes números saltam no segundo ano da pandemia para 72 e 20. Um aumento de 4 e 2,2 vezes, respectivamente, em relação a 2020.

Figura 3
Número Absoluto e relativo de mudanças tributárias por impacto sobre a arrecadação e progressividade 2020-2021

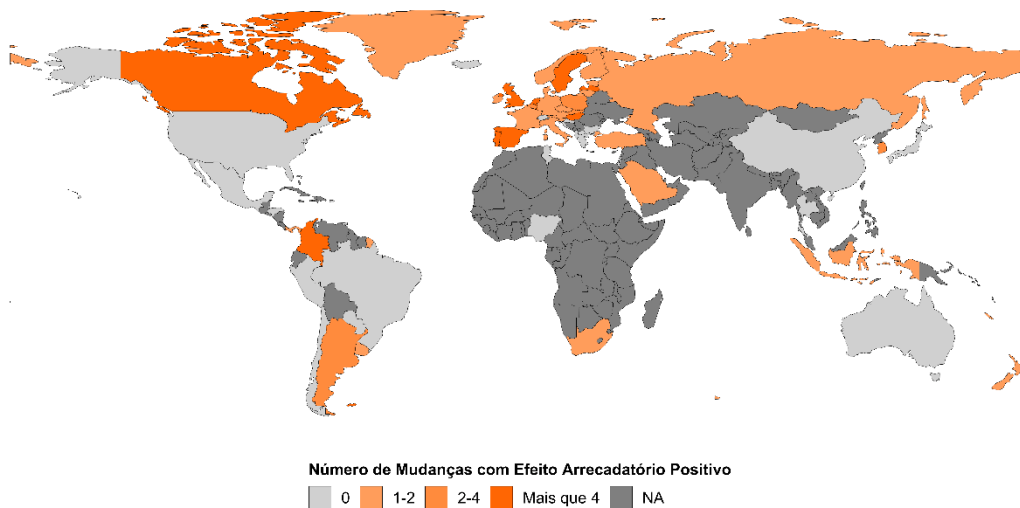


Fonte: OECD (2020)

Portanto, parecem claras as escolhas dos governos em matéria tributária sob o impacto da pandemia. No primeiro ano, em 2020, em face dos custos econômicos

que se abaterem sobre todos os estratos de renda e as empresas, os governos preferiram aliviar a carga tributária aprovando medidas que reduziram a arrecadação. Mudanças com impacto positivo sobre a arrecadação e de caráter progressivo foram objeto de especial interesse em 2021, quando os efeitos mais dramáticos da pandemia estavam mais bem controlados, mas também quando se tratou de recuperar fontes de receita.

Mapa 2 Número de Mudanças com efeito positivo sobre a arrecadação 2020-2021



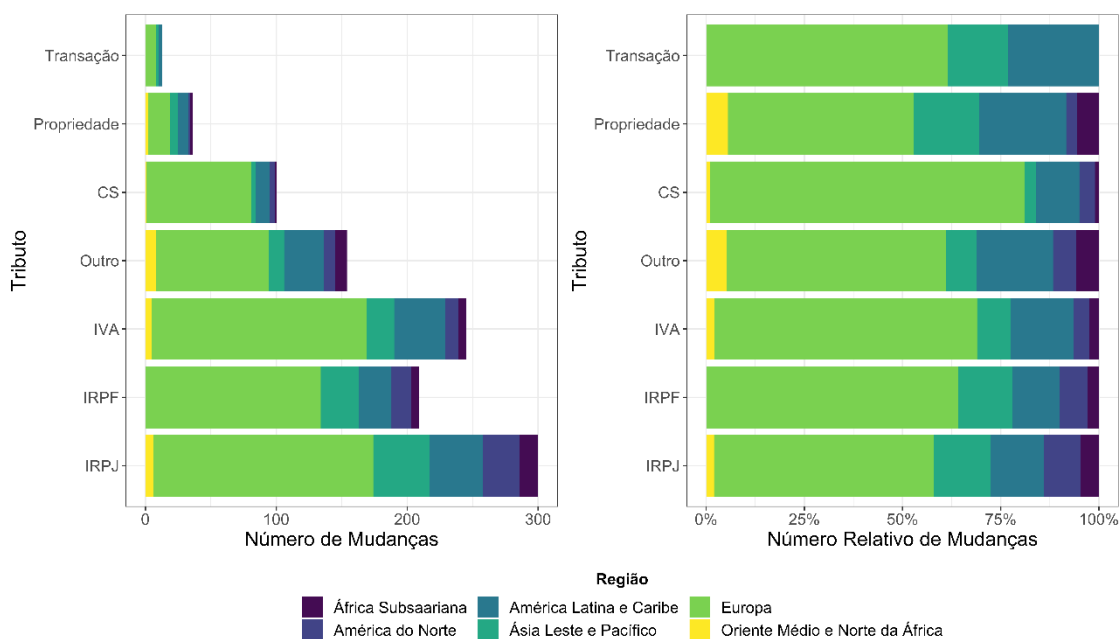
Fonte: OECD (2020)

O mapa 2 apresenta a distribuição territorial dos países que mais se destacaram na aprovação de medidas orientadas a expandir a arrecadação. Em cinza escuro, estão os países para os quais não dispomos de informação. Em cinza claro, estão os países que nossos registros informam que não aprovaram medidas deste tipo. Na Europa, Espanha, Suécia, Reino Unido, Bélgica, Hungria, Luxemburgo e Holanda foram mais ativos em medidas de aumento da carga tributária. Na América Latina, Argentina e Colômbia praticaram políticas tributárias expansivas. Na América do Norte, apenas o Canadá expandiu carga tributária. Portanto, não é possível afirmar haver uma tendência regional específica na adoção deste tipo de matéria tributária.

A aprovação de mudanças tributárias durante a Covid foi concentrada na Europa e em mudanças no Imposto de Renda e no IVA

É possível falar da existência de uma geografia do comportamento tributário dos governos sob a Covid. Os países europeus (cor verde claro, na Figura 4) foram os mais ativos, em termos absolutos e relativos, na aprovação de mudanças em sua legislação tributária. Para todos os tipos de tributos, foram países da Europa os que mais aprovaram matérias que alteraram a forma de cobrança de seus impostos. Países da América Latina (cor turquesa, na Figura 4), dos quais se destacam, como vimos acima, Argentina, Chile e Uruguai, também apresentaram expressivo ativismo.

Figura 4
Número absoluto e relativo de mudanças tributárias por tipo e região
2020-2021



Fonte: OECD (2020)

Além disto, as mudanças foram numericamente mais expressivas no tocante aos Impostos de Renda de Pessoa Jurídica e da Pessoa Física bem como à cobrança do IVA – Imposto sobre Valor Agregado, sobre bens e serviços – (1ª e terceira colunas de baixo para cima no Gráfico 2). A taxaço da propriedade e as



contribuições sociais estiveram entre os tributos mais estáveis na legislação aprovada durante a pandemia. Concentram o menor número absoluto de casos. Comparativamente, não foram objeto de mudanças expressivas. Tributos sobre transações (a exemplo da CPMF) claramente estiveram longe das prioridades dos países observados.

Portanto, se quisermos mapear o que foi feito pelos governos em matéria tributária durante a Covid, devemos seguramente nos concentrar na legislação de cobrança do imposto sobre a renda e na tributação do consumo. Observe-se que o maior esforço de mudança trata da cobrança do imposto de renda de pessoa jurídica. Isto significa que os governos estiveram especialmente preocupados em usar medidas tributárias para afetar a sobrevivência das empresas, em face dos efeitos econômicos das medidas de isolamento social.

Entretanto, algumas variações regionais merecem ser destacadas. Embora os registros de mudanças nas contribuições sejam da ordem de uma centena, estes não são inexpressivos em vista da comparação com as mudanças de caráter progressivo, como veremos mais adiante. Além disto, estes estiveram espacialmente concentrados nos países europeus (cerca de $\frac{3}{4}$ destas mudanças, como mostra a terceira linha de cima para baixo do gráfico direito da Figura 4).

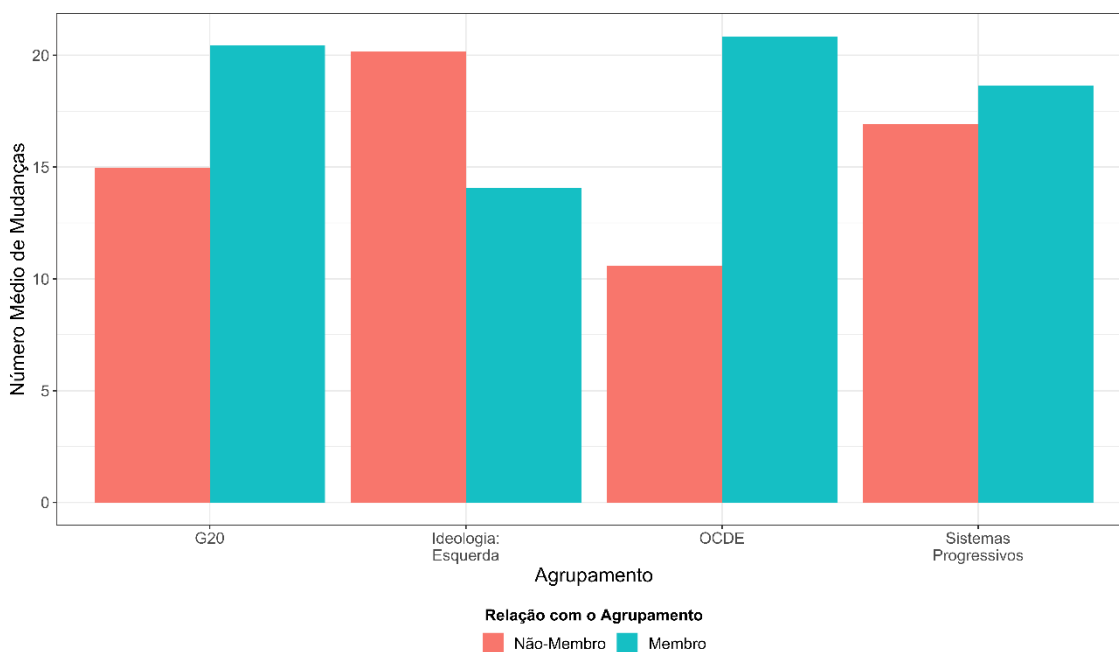
Diferença análoga pode ser observada para a taxação da propriedade. Embora numericamente menos expressiva no conjunto das mudanças, ainda assim estas mudanças foram numericamente superiores às mudanças claramente progressivas, como veremos mais adiante. Além disto, a taxação sobre a propriedade foi mais expressivamente adotada por países da América Latina e da Ásia do Leste e Pacífico (cores verde escuro e turquesa na segunda linha de cima para baixo no gráfico direito da Figura 4).

Isto significa que, embora o Imposto de Renda e o IVA tenham sido os objetos prioritários da ação dos governos em matéria tributária durante a Covid, os países europeus foram especialmente ativos em alterar seus sistemas de contribuições sociais ao passo que os países da América Latina foram mais rápidos na taxação da propriedade. Variações regionais das mudanças na legislação tributária devem ser registradas.

Países membros do G20 e da OCDE foram mais ativos na aprovação de mudanças tributárias durante a Covid

Os países membros do G20 e da OCDE foram mais ativos na aprovação de mudanças em seus sistemas tributários durante a Covid, a julgar pelos dados disponibilizados pela própria OCDE. No caso do G20, a diferença no número médio foi de cerca de 5 medidas, enquanto entre os membros e não-membros da OCDE essa defasagem chegou a 10 mudanças. É isto que nos mostra a Figura 5, que apresenta o número médio de medidas aprovadas por grupo de países¹. Este foi calculado com base no número total de medidas aprovadas em cada agrupamento dividido pelo respectivo número de países membros de cada bloco.

Figura 5
Número médio de mudanças tributárias por agrupamento de países 2020-2021



Fonte: OECD (2020)

¹ Há que se fazer novamente a importante ressalva, contudo, de que a cobertura da base de dados utilizada não foi tão abrangente fora do G20 e, em particular, da OCDE, quanto dentro desses grupos de países.

Em contrapartida, não encontramos evidências de que países governados por partidos de esquerda ou que já contavam com sistemas marcadamente progressivos tenham sido mais ativos que aqueles que não tinham estes atributos nos anos 2020 e 2021. Na verdade, países governados por partidos de esquerda foram até mesmo bem menos ativos do que os governados por partidos de centro ou de direita ao passo que países que já contavam com sistemas tributários identificados como progressivos não diferem daqueles cujo sistema é considerado mais regressivo.

É possível que o resultado encontrado para os países do bloco do G20 e da OCDE seja afetado pela coleta de informações. Isto é, estes países, por razões de filiação à organização que organizou o banco de dados, forneceram um maior número de registros. Entretanto, mesmo sob a hipótese de que a atividade dos não-membros não tenha sido registrada, resta a constatação que os países do G20 e da OCDE foram extremamente ativos na aprovação e registro de mudanças em seus sistemas tributários.

Embora tenham sofrido expansão no segundo ano da pandemia, medidas claramente progressivas foram numericamente minoritárias embora tenham sido aprovadas em um número expressivo de países.

A hipótese de que a Covid tenha criado uma janela de oportunidade aproveitada pelos governos merece ser levada a sério. Dos 64 países para os quais temos informações, 21 aprovaram medidas consideradas progressivas. Não é pouco. Trata-se de um terço dos países de nossa amostra, para apenas dois anos de observação. Claramente, um número expressivo de países foi ativo nesta agenda durante a Covid. Mais que isto, como veremos adiante, alguns foram especialmente ativos, pois o número de medidas aprovadas é superior ao número de países que as aprovaram. Um exame mais preciso do impacto da Covid requer, entretanto, reconstituir a trajetória tributária destes países antes da pandemia.

A listagem dos países que aprovaram medidas progressivas está apresentada na Tabela 1. Na Europa, Noruega e Espanha foram especialmente ativos na aprovação de medidas progressivas. Na África, este é o caso da África do Sul. Na América do Sul, destacam-se Colômbia e Uruguai.

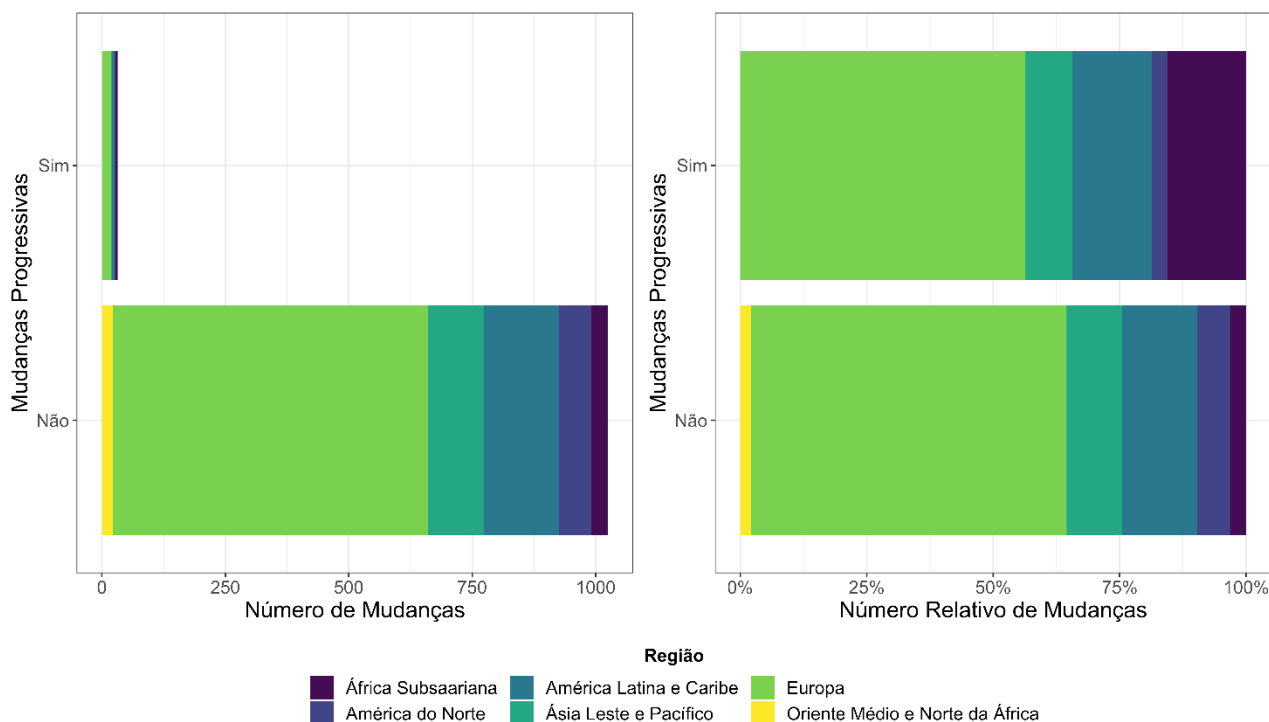
Tabela 1
Medidas progressivas por país, tipo de tributação e vigência
2020-2021

região	país	tipo de tributo	impacto arrecadatório	data de vigência
Europa	Bélgica	Propriedade	Aumento	27/02/2021
	Estônia	IRPF	Redução	01/01/2020
	Letônia	IRPF	Redução	01/01/2021
	Lituânia	IRPF	Redução	01/07/2020
	Luxemburgo	IRPF	Redução	01/01/2021
	Luxemburgo	Propriedade	Aumento	01/01/2021
	Holanda	IRPF	Redução	01/01/2021
	Holanda	IRPF	Redução	01/01/2021
	Noruega	IRPF	Redução	01/01/2021
	Noruega	CS	Redução	01/01/2021
	Noruega	IRPF	Redução	01/01/2021
	Polônia	IRPJ	Redução	01/01/2021
	Espanha	IRPF	Redução	01/06/2020
	Espanha	IRPF	Aumento	01/01/2021
	Espanha	Propriedade	Aumento	01/01/2021
	Suécia	IRPJ	Aumento	01/01/2023
Reino Unido		Aumento	04/01/2023	
Rússia	IRPF	Aumento	01/01/2021	
Ásia Leste e Pacífico	Coreia do Sul	IRPF	Aumento	01/01/2021
	Coreia do Sul	Propriedade	Aumento	18/08/2020
	Nova Zelândia	IRPF	Aumento	01/04/2021
América Latina	Colômbia	IRPF	Aumento	01/01/2020
	Colômbia	Propriedade	Aumento	01/01/2020
	Argentina	Propriedade	Aumento	08/02/2021
	Uruguai	IRPF	Aumento	08/04/2020
	Uruguai	IRPF	Aumento	08/04/2020
América do Norte	Canadá	IRPF	Aumento	01/07/2021
África Subsaariana	Ilhas Maurício	IRPF	Sem informação	01/07/2020
	Nigéria	IRPF	Redução	01/01/2021
	Africa do Sul	IRPJ	Aumento	Sem informação
	Africa do Sul	IRPJ	Aumento	Sem informação
	Africa do Sul	IVA	Sem informação	Sem informação

Fonte: OCDE (2020)

Por outro lado, do total de 1052 registros de mudanças no banco de dados, apenas 32 podem ser classificadas como progressivas. O número absoluto e relativo das mudanças progressivas bem como sua localização territorial estão dispostos na Figura 6. Elas revelam que medidas progressivas estiveram longe de ser a prioridade na agenda da tributação.

Figura 6
Número absoluto e relativo de mudanças tributárias por agrupamento de países segundo seu impacto redistributivo 2020-2021



Fonte: OECD (2020)

Este resultado pode ser parcialmente creditado ao fato de que nosso conceito de progressividade é bastante estrito. Foram classificadas como progressivas medidas que apresentavam os seguintes atributos:

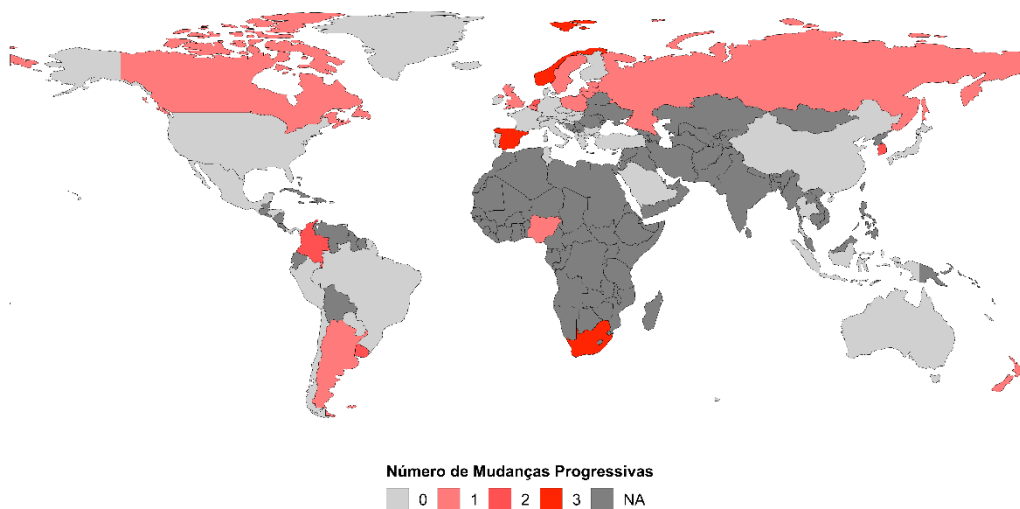
- aumento da incidência de impostos diretos para o topo da distribuição de renda (sejam sobre a renda ou sobre a propriedade);
- diminuição da incidência destes mesmos impostos sobre a base da distribuição de renda;
- isenção ou diminuição da cobrança sobre os segmentos mais pobres, de impostos sobre bens, serviços ou transações.

Por outro lado, o limitado número absoluto de escolhas progressivas dos países em matéria tributária não pode ser creditado ao objetivo de aliviar o peso do fisco sobre os orçamentos das famílias e das empresas, pois, como vimos mais acima, mudanças que expandiram a arrecadação foram numericamente mais expressivas

do que as medidas de caráter progressivo (Figura 3). Também não pode ser creditado a um esforço de obter receita taxando a propriedade, para poupar o fluxo de recursos dos contribuintes, pois, como vimos mais acima, medidas de taxaço da propriedade foram numericamente mais expressivas durante a pandemia do que as mudanças de caráter progressivo.

Por fim, o percentual de medidas progressivas – isto é, a precisa participação das medidas de caráter progressivo sobre o total de mudanças tributárias do período – (gráfico à esquerda na Figura 6) deve ser encarado com muito cuidado, pois sabemos que países registraram de modo distinto suas mudanças tributárias no banco de dados.

Mapa 3
Número de mudanças tributárias progressivas
2020-2021



Fonte: OECD (2020)

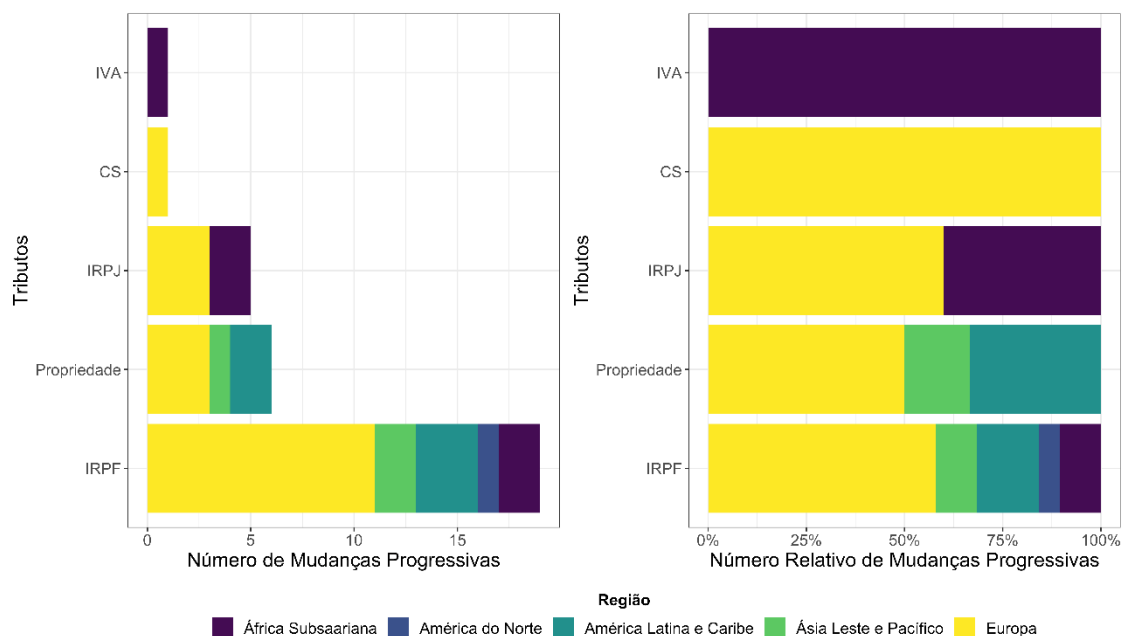
No Mapa 3, está apresentada a geografia da tributação progressiva durante a Covid. Em cinza escuro, estão os países para os quais não dispomos de informação. Em cinza claro, estão os países sobre os quais nossos registros indicam que não foram aprovadas medidas de caráter progressivo. O mapa indica que não há uma concentração territorial da progressividade tributária e que está dispersa em diferentes continentes.

A legislação de caráter progressivo se concentrou na tributação da propriedade e do Imposto de Renda sobre Pessoa Física.

As medidas progressivas aprovadas durante a Covid miraram centralmente o Imposto de Renda de Pessoa Física. Embora esforços na direção da progressividade tenham sido feitos para todos os tipos de impostos, do total de 32 reformas progressivas aprovadas, 19 referem-se ao IRPF, indicado ser este o principal alvo dos governos quando se trata melhorar a equidade de seus sistemas tributários (gráfico esquerdo, na Figura 7 e Tabela 1).

Além disto, reformas tributárias progressivas foram aprovadas em países de todas as regiões do mundo durante a Covid, indicando a generalização espacial desta agenda, como já demonstrado no Mapa 3.

Figura 7
Número absoluto e relativo de mudanças tributárias progressivas por tipo de imposto e região 2020-2021



Fonte: OECD (2020)



Um pequeno número de reformas progressivas de taxaço da propriedade também foi aprovado (6, mais precisamente). Estas ocorreram em países europeus da América Latina e da Ásia do Leste e Pacífico, além da Europa. O dado sugere mais uma vez que este tipo de reforma progressiva está na agenda dos governos. Além disso, destaca-se que quase todos os tributos foram alvo de alguma mudança progressiva (apenas tributos sobre transações ou aqueles que não se encaixavam em nenhuma categoria não registraram absolutamente nenhuma mudança progressiva). O dado sugere que os países foram criativos, sob uma perspectiva de política pública, ao instituir instrumentos progressivos. Considerando todas as ressalvas já feitas referentes à cobertura do banco, é de se esperar que mais medidas progressivas tenham sido adotadas pelo mundo.

Insistimos: o número limitado de reformas progressivas aprovadas durante a Covid deve, contudo, ser analisado com cautela. Nosso parâmetro de avaliação é bastante rigoroso. Nosso critério de classificação considera progressiva apenas reformas que claramente aumentavam a incidência dos impostos sobre os mais ricos e/ou diminuíam sua incidência sobre os mais pobres. Além disto, nosso período de análise é de apenas dois anos. Em um período tão curto de tempo e com critérios tão rigorosos de classificação, é plausível supor que apenas uma grande onda progressista tomasse conta de mundo para que a progressividade tributária, um tema altamente controverso na opinião pública e no mundo acadêmico, se convertesse em legislação de modo generalizado.

Países com maior PIB per capita foram mais ativos na aprovação de mudanças tributárias com efeito arrecadatário positivo, ao passo que países governados por partidos de esquerda e/ou com sistemas previamente mais progressivos foram mais ativos na adoção de medidas orientadas a corrigir desigualdades em matéria de taxaço.

Há características específicas dos países que aprovaram reformas que pretenderam expandir a carga tributária durante a Covid? Que atributos dos países favoreceram a adoção de reformas progressivas? Há alguma associação entre o tipo de reforma e atributos econômicos ou de governança dos países?



A Figura 8 mostra qual o percentual de países que instituíram mudanças progressivas ou com efeito arrecadatário positivo em diferentes agrupamentos de países, isto é, membros do G-20 ou OCDE, países governados por executivos de esquerda ou países que já contavam com sistemas tributários progressivos.

Mudanças com efeito arrecadatário positivo foram privilegiadas pelos países da OCDE. Ali, um percentual mais elevado de governos adotou medidas que expandiram a carga tributária (gráfico da esquerda, na Figura 8). Cerca de 40% dos membros da OCDE implementaram medidas progressivas e uma parcela semelhante aprovou políticas com efeito positivo sobre a arrecadação, enquanto entre os não-membros do grupo esses percentuais giram em torno de apenas 20%, ou seja, metade do índice encontrado entre membros da OCDE. Para os demais grupos de países (ser membro do G20, ser governado por um executivo de esquerda ou ter previamente um sistema tributário classificado como progressivo), não há evidências de uma diferença relevante entre grupos de países.

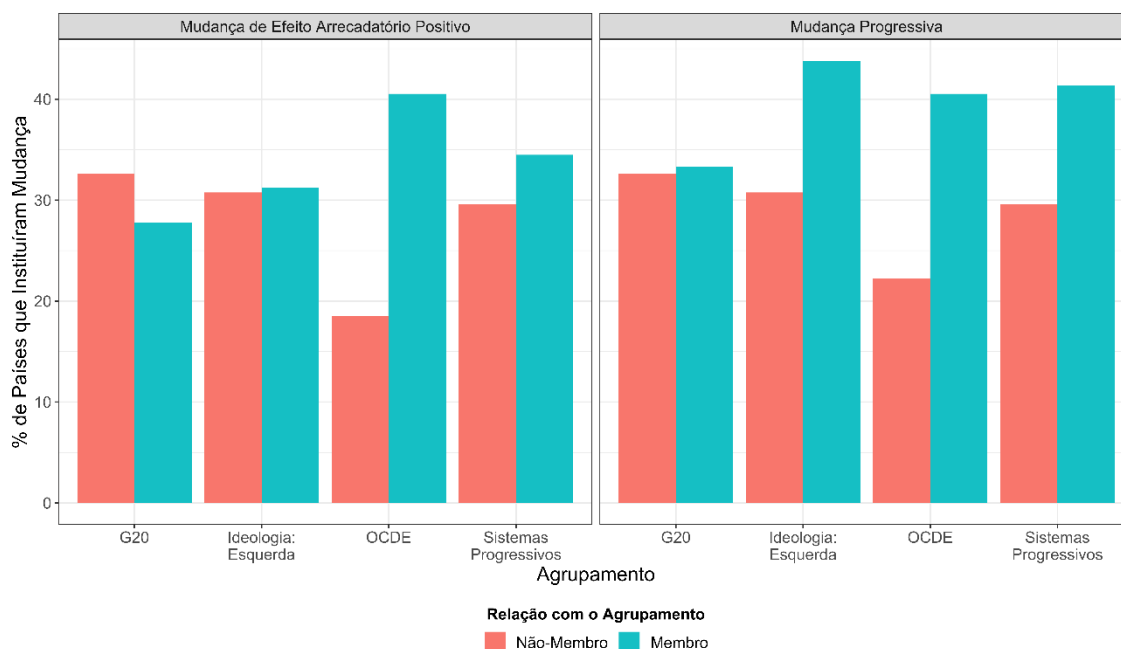
Dado que o grupo do G-20 é mais heterogêneo do ponto de vista econômico do que o grupo de países membros da OCDE, esta diferença pode ser atribuída ao fato de que o segundo grupo de países apresenta maiores PIB per capita. Ou seja, o comportamento observado parece refletir uma capacidade maior de países ricos em implementar medidas como efeito arrecadatário positivo.

Em contrapartida, medidas progressivas foram adotadas em um percentual expressivo de países governados por executivos de esquerda, membros da OCDE ou que já contavam com sistemas tributários progressivos (gráfico da direita, na Figura 8). A Figura 8 evidencia que um percentual maior de países que já tinham sistemas tributários progressivos aprovou mudanças progressivas adicionais, se comparado ao percentual de países com um sistema tributário não progressivo. Dos países que já contavam com sistemas tributários progressivos, 40% adotaram medidas desta natureza durante a Covid ao passo que este percentual é de menos de 30% em países classificados como dispendo de sistemas tributários mais regressivos.

Assim, uma plataforma prévia de tributação progressiva parece favorecer a adoção de novos impostos progressivos. Em outras palavras, a política tributária está sujeita a um equilíbrio político que a torna mais suscetível à introdução da progressividade. Países com estrutura tributária progressiva são justamente os que continuam sendo capazes de implementar medidas adicionais. Uma explicação para

tal associação pode ser a preferência majoritária desses países que se traduz nas preferências do parlamentar. Se foi possível no passado aprovar uma estrutura tributária progressiva, isso pode refletir a aceitação popular por esse tipo de política dos eleitores ao longo de anos ou décadas. Se esta hipótese estiver correta, o efeito da Covid sobre o comportamento legislativo dos governos pode ser mais limitado do que imaginamos.

Figura 8
Percentual de mudanças com efeito arrecadatório positivo ou progressivas
entre agrupamentos
2020-2021



Fonte: OCDE (2020)

A existência prévia de uma estrutura tributária progressiva não parece ser, contudo, uma condição necessária, já que 30% dos países que não contavam com um sistema tributário progressivo aprovaram medidas desta natureza durante a Covid. Isto significa que não é impossível a um país cujo equilíbrio político não favorece a tributação progressiva aprovar medidas deste teor. Este grupo de países é de especial interesse para o caso brasileiro, pois nos interessa saber que condições favorecem que um país consiga aprovar mudanças progressivas partindo de um equilíbrio político de rejeição deste tipo de medida.

O grupo de países governados por executivos de esquerda é aquele que mais aproveitou a janela de oportunidade da Covid para aprovar medidas de tributação progressiva. A figura 8 (gráfico da direita) mostra como o grupo de países com governos de esquerda apresentou percentual relativamente maior de mudanças progressivas, embora esse grupo de países tenha tido menos mudanças, em média, do que países com Executivos de outras ideologias (como apontado na Figura 5). Esta não é, contudo, uma condição necessária, pois cerca de 30% dos países governados por executivos de centro ou direita também aprovaram medidas progressivas durante a Covid (gráfico da direita na Figura 8).

A tabela 2 descreve em detalhe a relação entre a ideologia do executivo e a adoção de medidas progressivas durante a pandemia. Os países que aprovaram tais medidas estão distribuídos de acordo com as orientações ideológicas de seus governos. Consideramos a composição do governo quando cada medida entrou em vigor. A classificação no espectro esquerda-direita se refere ao chefe do Executivo e seu partido, seja o líder político um presidente ou um primeiro-ministro².

Tabela 2
Classificação ideológica de governos que adotaram medidas progressivas 2020-2021

ESQUERDA	CENTRO	DIREITA
1. Canadá	1. Bélgica	1. Colômbia
2. Argentina	2. Coreia do Sul	2. Letônia
3. Estônia	3. Lituânia	3. Holanda
4. Ilhas Maurício	4. Luxemburgo	4. Noruega
5. Nova Zelândia	5. Rússia	5. Polónia
6. Nigéria		6. Reino Unido
7. África do Sul		7. Uruguai
8. Espanha		
9. Suécia		

Fonte: OCDE (2020); Database of Political Institutions (2020).

² A divisão em três grupos da tabela 1 a seguir foi feita consultando uma das bases de dados mais citadas na Ciência Política comparada, a *Database of Political Institutions* (2020). Esse banco cobre 180 países e informa para cada ano, entre 1975 e 2020, qual o posicionamento ideológico de seus governos.



Entre os 21 países que aprovaram medidas progressivas, quase metade (43%) tinha a esquerda à frente do Executivo. Os governos de direita, por sua vez, somam um terço dos países. No universo total da base da OCDE, entre os países em que há registro no banco que classifica a ideologia de cada um (42 países), 50% têm Executivos alinhados com a direita e 38,1% com a esquerda. Ou seja, o grupo dos 21 países que aprovaram políticas progressivas possui uma clara sub-representação da direita.

Ainda que esse posicionamento à esquerda pareça favorecer a implementação desse tipo de política tributária, o agrupamento em três grupos é relativamente balanceado. Parte expressiva consiste em governos mais conservadores que também optaram por seguir o caminho de uma tributação mais progressiva. Futuros estudos poderão investigar se isso se deveu a *i)* necessidade de aumentar receitas, por meio de instrumentos progressivos, entre governos de diversas ideologias ou *ii)* a criação de uma janela de oportunidades na pandemia, que criou espaço político para tornar os sistemas mais progressivos. De todo modo, há uma prevalência de governos de esquerda na agenda tributária progressiva.

O relatório da OCDE sobre tributação durante a crise da Covid-19 destaca certos países em que o contexto de emergência sanitária promoveu uma ruptura no que diz respeito à política tributária que vinha sendo praticada nos anos anteriores. O IRPF da Rússia, por exemplo, não era progressivo e passou a ser. No Reino Unido, interrompeu-se a tendência de redução no IRPJ das últimas décadas e foi aprovada a elevação na alíquota das taxas sobre lucros que excedam 250 mil libras a partir de abril de 2023 (OCDE, 2021). Portanto, houve casos de guinada durante a pandemia de governos sem alinhamento anterior com a agenda redistributiva. Estes casos são de especial interesse para a agenda progressiva no Brasil.

Anexo Metodológico

A principal fonte deste trabalho foi a base de dados *Tax Policy Responses to COVID-19*, disponibilizada pela OCDE (OECD, 2020). A base foi um esforço daquela organização em sistematizar todas as respostas dadas por países, pertencentes ou não à OCDE, durante a pandemia, na área tributária. Assim, cada observação representa uma modificação tributária diferente em cada um dos países inseridos no banco de dados.

Antes de avançarmos, uma série de ponderações deve ser feita. Em primeiro lugar, a cobertura do banco, em termos nacionais, é desigual. Isto é, não são todos os países em desenvolvimento que foram analisados pela base, a ponto de terem diferentes mudanças tributárias incluídas. Um exemplo disso é o número total de países com ao menos uma observação no banco de dados, 64, ao invés de todos 193.

Países importantes, como a Índia, também não foram incluídos no banco, sendo que apenas quatro países africanos o foram, são eles: Mauritius, Nigéria, África do Sul e Tunísia. Assim sendo, o banco não pode ser considerado um apanhado exaustivo de todas as mudanças tributárias no mundo, no decorrer da pandemia, mas sim uma amostra, ainda que volumosa, de modificações que ocorreram na política tributária até 2021.

Em segundo lugar, em nosso estudo, o registro de mudanças tributárias em cada país exigiu um extenso trabalho de padronização. Isso aconteceu porque alguns países registravam como observações diferentes cada dispositivo contido numa peça que modificava a legislação. Por exemplo, nos Estados Unidos, diversos dispositivos tributários contidos no *Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security Act* (CARES Act) foram registrados como observações diferentes. Outros países colocavam a peça, como um todo, como sendo uma observação única.

Essa diferença no registro de informações de país para país exigiu que algumas observações fossem excluídas, eliminando duplicidades ou modificações virtualmente idênticas, efetivamente permitindo a realização da análise. Obviamente, para isso a leitura manual de todas as modificações foi feita. Assim, além da eliminação de duplicidades e padronização das informações, as seguintes alterações foram feitas no banco:



- Identificou-se se a medida tributária era proveniente de algum governo subnacional. Posteriormente, mudanças vindas de estados ou municipalidades foram excluídas da análise;
- Garantia de que todas as mudanças listadas no banco entraram em vigência. Tal medida foi necessária, já que algumas observações não tinham a data a partir da qual as mudanças passaram a ter efeito. Para tanto, caso uma mudança tributária listada no banco da OCDE não tivesse uma data para entrada em vigor, sua vigência era confirmada em compilado semelhante da Pricewaterhouse Coopers³ (PwC);
- Identificação do tributo modificado pela mudança tributária. Depois da revisão de todo o banco, sete diferentes tipos de tributos foram objeto de mudanças na legislação:
 - Impostos de renda sobre pessoa física (IRPF);
 - Impostos de renda sobre pessoa jurídica (IRPJ);
 - Contribuições Sociais (CS);
 - Impostos sobre Valores adicionados (IVA);
 - Impostos sobre Propriedade;
 - Impostos sobre Transação;
 - Outros Tributos;
- Finalmente, identificação de medidas explicitamente progressivas. Estas mudanças claramente:
 - Aumentavam a incidência de impostos diretos para o topo da distribuição de renda (sejam sobre a renda ou sobre a propriedade);
 - Diminuíam a incidência destes mesmos impostos sobre a base da distribuição de renda;
 - Ou garantiam a isenção ou diminuição da cobrança sobre os segmentos mais pobres, de impostos sobre bens, serviços ou transações.

³ Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/navigate-the-tax-measures-in-response-to-Covid-19.html>. Último acesso em 30/08/2022.



Vale dizer que a respeito da identificação de mudanças explicitamente progressivas, a orientação desta pesquisa foi consideravelmente conservadora, para não incluir medidas neutras ou regressivas inadvertidamente no rol de medidas progressivas. Esse seria o risco, caso trabalhássemos com a variável já disponibilizada pela OCDE, a qual identificava como objetivo precípua de dada mudança tributária o aumento da justiça fiscal do sistema.

Por fim, destaca-se que também incorporamos à análise outra variável já construída pela OCDE, que inferiu o impacto arrecadatório da medida, podendo este ser negativo, neutro ou positivo.

Depois da limpeza e padronização do banco, a análise focou nos fatores que poderiam aumentar as chances de instituição de mudanças progressivas ou positivas sob uma perspectiva arrecadatória. Para além da identificação de países pertencentes à própria OCDE e ao G20, buscou-se investigar a relação entre a aprovação dessas medidas e *i)* a ideologia do Executivo no momento em que a mudança entrou em vigor, *ii)* o momento da pandemia que a mudança passou a surtir efeito e *iii)* o efeito redistributivo geral produzido pelo sistema tributário, antes da pandemia.

Em relação ao primeiro fator – a ideologia do Executivo – recorreremos à *Database of Political Institutions* (DPI) de 2020 (Cruz et al, 2020), a qual compilou a ideologia de Executivos pelo mundo, em três categorias diferentes: esquerda, centro e direita. É importante destacar que, nas análises que opõem Executivos de esquerda e de “não-esquerda”, o último grupo era composto por Executivos de centro e de direita.

A tabela 1 foca unicamente no conjunto de países onde houve aprovação de medidas progressivas (no total, foram 21 países, listados na tabela). Em função desse foco mais restrito, optamos por checar em cada um desses países qual governo estava à frente do Executivo no momento exato em que a mudança progressiva entrou em vigor. Isso porque a base DPI fornece apenas uma informação sobre ideologia do Executivo por ano (no caso, o de 2020). Como nesta seção nos interessa apenas as mudanças progressivas, o prudente é selecionar apenas os governos que as implementaram. Se houve troca de governo durante os anos de 2020 e 2021, foi necessário conferir se a informação disponível na base DPI se refere ou não ao governo que aprovou a política tributária progressiva.



Entre esses países, constatamos que apenas a Bélgica, a Lituânia e a Estônia passaram por mudanças de governo no período coberto pela base de dados da OCDE. Além disso, procuramos classificar, entre os 21 países, os seis para os quais a base DPI não oferecia informações em sua variável de ideologia do Executivo (Bélgica, Coreia do Sul, Lituânia, Estônia, Ilhas Maurício e Letônia). Tal classificação envolveu uma pesquisa a respeito da orientação de cada partido que estava à frente do Executivo quando a mudança progressiva entrou em vigor.

Tratando-se do momento da pandemia em que a mudança entrou em vigor, a hipótese era de que o período mais agudo da pandemia, sobretudo 2020, teria menos chances de aprovação de medidas progressivas ou positivas do ponto de vista arrecadatório. Afinal, aquele momento seria caracterizado pela necessidade de dar fôlego a empresas e indivíduos, quando suas receitas ou rendimentos caíam ante o isolamento social e imprevisibilidade da pandemia. Por isso, as medidas foram também catalogadas por ano de aprovação.

Por fim, foi identificado o caráter redistributivo do sistema tributário em conjunto antes da pandemia. A hipótese para esta investigação foi de que sistemas previamente progressivos teriam mais chances de instituírem novas mudanças progressivas, pois esses sistemas já se encontrariam num equilíbrio institucional favorável à progressividade do sistema tributário. Em outras palavras, como a evolução do sistema tributário tende a ser *path dependent*, sistemas progressivos teriam mais chances de se tornarem ainda mais progressivos.

Como a determinação do efeito redistributivo de um sistema tributário é complexa, adotamos o seguinte critério. Utilizando o banco de dados da OCDE sobre arrecadação de diferentes tipos de tributos sobre o PIB ou sobre a carga tributária total⁴, estabelecemos que sistemas com arrecadação de tributos sobre e renda e propriedade maior do que a arrecadação sobre bens e serviços, em 2019, configurava um regime progressivo.

⁴ Disponível em: <https://stats.oecd.org>. Último acesso em 30/08/2022.

Referências

- Cruz, C.; Keefer, P.; Scartascini, C. (2020). *DPI2020 Database of Political Institutions: changes and variable definitions*. Washington D.C.: Inter-American Development Bank.
- Heldring, L., Robinson, J. A. e Whitfill, P. J. (2022). The Second World War, Inequality and the Social Contract in England (No. w29677). National Bureau of Economic Research.
- Klemm, A. e P. Mauro. (2021). Pandemic and Progressivity. IMF Working Paper 21/24, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Mahlmeister, Rodrigo; Arretche, Marta; Lazzari, Eduardo (2022). *O que pensa o eleitor brasileiro sobre a redistribuição de renda?* Nota Técnica No. 2. Contrato Samambaia Filantropias – CEBRAP/CEM, maio.
- OECD (2020). Tax and fiscal policy in response to the coronavirus crisis: strengthening confidence and resilience. Paris: OECD. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-and-resilience.htm>>.
- OCDE (2021). Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic. Annual ISSN: 26173433 (online) <https://doi.org/10.1787/26173433>
- Peacock, A. T. e Wiseman, J. (1961). Front matter, the growth of public expenditure in the United Kingdom. In *The growth of public expenditure in the United Kingdom* (pp. 32-0). Princeton University Press.