

Aos alunos do GVlaw.

# DADOS DE COPYRIGHT

## Sobre a obra:

A presente obra é disponibilizada pela equipe [X Livros](#) e seus diversos parceiros, com o objetivo de disponibilizar conteúdo para uso parcial em pesquisas e estudos acadêmicos, bem como o simples teste da qualidade da obra, com o fim exclusivo de compra futura.

É expressamente proibida e totalmente repudiável a venda, aluguel, ou quaisquer uso comercial do presente conteúdo

## Sobre nós:

O [X Livros](#) e seus parceiros disponibilizam conteúdo de domínio público e propriedade intelectual de forma totalmente gratuita, por acreditar que o conhecimento e a educação devem ser acessíveis e livres a toda e qualquer pessoa. Você pode encontrar mais obras em nosso site: [xlivros.com](http://xlivros.com) ou em qualquer um dos sites parceiros apresentados neste link.

***Quando o mundo estiver unido na busca do conhecimento, e não lutando por dinheiro e poder, então nossa sociedade enfim evoluirá a um novo nível.***

série *GVlaw*

Roberto França de Vasconcellos  
*Coordenador*

## DIREITO TRIBUTÁRIO

### Política Fiscal

Edison Carlos Fernandes  
Elidie Palma Bifano  
Everardo Maciel  
Eurico Marcos Diniz de Santi  
Flávio Rubinstein  
Frederico Araujo Turolla  
Marcio Roberto Alabarce  
Marcos Cintra  
Roberto França de Vasconcellos  
Rogério Mori  
Vanessa Rahal Canado

2009





Rua Henrique Schaumann, 270, Cerqueira César — São Paulo — SP  
CEP 05413-909 – PABX: (11) 3613 3000 – SACJUR: 0800 055 7688 – De 2ª a 6ª, das 8:30  
às 19:30

E-mail [saraivajur@editorasaraiva.com.br](mailto:saraivajur@editorasaraiva.com.br)

Acesse [www.saraivajur.com.br](http://www.saraivajur.com.br)

## **FILIAIS**

### **AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE**

Rua Costa Azevedo, 56 – Centro – Fone: (92) 3633-4227 – Fax: (92) 3633-4782 – Manaus

### **BAHIA/SERGIPE**

Rua Agripino Dórea, 23 – Brotas – Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895 – Fax: (71) 3381-0959 – Salvador

### **BAURU (SÃO PAULO)**

Rua Monsenhor Claro, 2-55/2-57 – Centro – Fone: (14) 3234-5643 – Fax: (14) 3234-7401 – Bauru

### **CEARÁ/PIAUI/MARANHÃO**

Av. Filomeno Gomes, 670 – Jacarecanga – Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1384 – Fax: (85) 3238-1331 –  
Fortaleza

### **DISTRITO FEDERAL**

SIA/SUL Trecho 2 Lote 850 — Setor de Indústria e Abastecimento – Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2951 – Fax:  
(61) 3344-1709 — Brasília

### **GOIÁS/TOCANTINS**

Av. Independência, 5330 – Setor Aeroporto – Fone: (62) 3225-2882 / 3212-2806 – Fax: (62) 3224-3016 –  
Goiânia

### **MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO**

Rua 14 de Julho, 3148 – Centro – Fone: (67) 3382-3682 – Fax: (67) 3382-0112 – Campo Grande

### **MINAS GERAIS**

Rua Além Paraíba, 449 – Lagoinha – Fone: (31) 3429-8300 – Fax: (31) 3429-8310 – Belo Horizonte

### **PARÁ/AMAPÁ**

Travessa Apinagés, 186 – Batista Campos – Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038 – Fax: (91) 3241-0499 –  
Belém

### **PARANÁ/SANTA CATARINA**

Rua Conselheiro Laurindo, 2895 – Prado Velho – Fone/Fax: (41) 3332-4894 – Curitiba

**PERNAMBUCO/PARAÍBA/R. G. DO NORTE/ALAGOAS**

Rua Corredor do Bispo, 185 – Boa Vista – Fone: (81) 3421-4246 – Fax: (81) 3421-4510 – Recife

**RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)**

Av. Francisco Junqueira, 1255 – Centro – Fone: (16) 3610-5843 – Fax: (16) 3610-8284 – Ribeirão Preto

**RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO**

Rua Visconde de Santa Isabel, 113 a 119 – Vila Isabel – Fone: (21) 2577-9494 – Fax: (21) 2577-8867 / 2577-9565 – Rio de Janeiro

**RIO GRANDE DO SUL**

Av. A. J. Renner, 231 – Farrapos – Fone/Fax: (51) 3371-4001 / 3371-1467 / 3371-1567 – Porto Alegre

**SÃO PAULO**

Av. Antártica, 92 – Barra Funda – Fone: PABX (11) 3616-3666 – São Paulo

ISBN 978-85-02-15070-6

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Direito tributário : política fiscal / Roberto França de Vasconcellos, coordenador. — São Paulo : Saraiva, 2009.

— (Série GVlaw)

Bibliografia.

1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil 3.

Fiscalização I. Proença, José Marcelo Martins. II. Finkelstein, Maria Eugênia Reis. III. Série.

08-09218 CDU-34:336.2

Índice para catálogo sistemático:

1. Política fiscal : Sistema tributário : Direito tributário  
34:336.2

**Diretor editorial** Antonio Luiz de Toledo Pinto

**Diretor de produção editorial** Luiz Roberto Curia

**Editora** Manuella Santos

**Assistentes editoriais** Rosana Simone Silva / Larissa Casares

**Produção editorial** Lígia Alves / Clarissa Boraschi Maria Coura

**Estagiário** Vinicius Asevedo Vieira

**Preparação de originais** Maria Lúcia de Oliveira Godoy / Evandro Lisboa Freire

**Arte e diagramação** Cristina Aparecida Agudo de Freitas / Aldo Moutinho de Azevedo

**Revisão de provas** Rita de Cássia Queiroz Gorgati / Lúcia de Cássia Gonçalves

**Serviços editoriais** Karla Maria de Almeida Costa / Carla Cristina Marques / Ana Paula  
Mazzoco

**Data de fechamento da edição: 1º-12-2008**

**Dúvidas?**

Acesse [www.saraivajur.com.br](http://www.saraivajur.com.br)

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva.

A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo artigo 184 do Código Penal.

Aos alunos do GVlaw.

# APRESENTAÇÃO

A FGV é formada por diferentes centros de ensino e pesquisa com um único objetivo: ampliar as fronteiras do conhecimento, produzir e transmitir idéias, dados e informações, de modo a contribuir para o desenvolvimento socioeconômico do país e sua inserção no cenário internacional.

Fundada em 2002, a Escola de Direito de São Paulo privilegiou um projeto diferenciado dos currículos tradicionais das faculdades de direito, com o intuito de ampliar as habilidades dos alunos para além da técnica jurídica. Trata-se de uma necessidade contemporânea para atuar em um mundo globalizado, que exige novos serviços e a interface de diversas disciplinas na resolução de problemas complexos.

Para tanto, a Escola de Direito de São Paulo optou pela dedicação do professor e do aluno em tempo integral, pela grade curricular interdisciplinar, pelas novas metodologias de ensino e pela ênfase em pesquisa e publicação. Essas são as propostas básicas indispensáveis à formação de um profissional e de uma ciência jurídica à altura das demandas contemporâneas.

No âmbito do programa de pós-graduação *lato sensu*, o *GVlaw*, programa de especialização em Direito da Escola de Direito de São Paulo, tem por finalidade estender a metodologia e a proposta inovadora da graduação para os profissionais já atuantes no mercado. Com pouco tempo de existência, a unidade já se impõe no cenário jurídico nacional através de duas dezenas de cursos de especialização, corporativos e de educação continuada. Com a presente *Série GVlaw*, o programa espera difundir seu magistério, seu conhecimento e suas conquistas.

Todos os livros da série são escritos por professores do *GVlaw*, profissionais de reconhecida competência acadêmica e prática, o que torna possível atender às demandas do mercado, tendo como suporte sólida fundamentação teórica.

O *GVlaw* espera, com essa iniciativa, oferecer a estudantes, advogados e demais profissionais interessados insumos que, agregados

às suas práticas, possam contribuir para sua especialização, atualização e reflexão crítica.

*Leandro Silveira Pereira*

Coordenador do GVlaw

## PREFÁCIO

A concepção e o desenvolvimento de uma obra coletiva como a que ora se apresenta somente seria possível em um ambiente de ampla liberdade acadêmica e científica, tolerante com a abordagem não convencional e multidisciplinar, exatamente como o que é cultivado pelo *GVlaw* em São Paulo, que se firmou como um dos centros mais produtivos e inovadores da pesquisa na área jurídica no Brasil. À liberdade acadêmica alia-se o perfil do corpo docente, composto em sua maioria por jovens e talentosos juristas, representantes da vanguarda do pensamento jurídico nacional, livres das amarras dos tradicionais modelos formais e dogmáticos.

Nesse sentido, foi decisiva para a realização do projeto, constituído primeiramente pelo curso (apresentado no *GVlaw*) e em seguida pelo livro de Política Fiscal, a participação de profissionais e acadêmicos com diferentes formações e atuantes em áreas variadas como Direito, Economia, Contabilidade, Finanças Públicas etc., tendo em comum, entretanto, elevado conceito no cenário nacional, conquistado principalmente por seus sólidos conhecimentos teóricos e práticos.

O resultado foi uma obra de inquestionável qualidade, que certamente contribuirá para preencher um incompreensível vazio na literatura nacional, lançando luzes e permitindo que a discussão sobre tema tão relevante, como a Política Fiscal, seja travada em elevado nível técnico, sem espaço para demagogia ou retórica.

O desafio da coordenação da presente obra, se é que se pode usar tal termo considerando-se a excelência dos autores, consistiu em dar coerência a trabalhos elaborados por especialistas que nem sempre se expressam na mesma “língua” e que, não raro, defendem visões diametralmente opostas — a do jurista, a do economista, a do funcionário público etc. Mas é justamente nesta profusão de pensamentos que reside a riqueza da obra em questão. Assim, ao pensamento do jurista são contrapostos os argumentos do economista, muitas vezes lastreados em modelos matemáticos; à defesa apaixonada do contribuinte é oposta a convicção daquele que experimentou a vida pública e seus meandros, e assim por diante.

A obra conta com artigos escritos por Rogério Mori e Frederico Araujo Turolla, professores integrantes da Escola de Economia da Fundação Getulio Vargas, tratando o primeiro autor dos efeitos da política fiscal sobre o desempenho macroeconômico, orientado pelas diversas dimensões contextuais da economia, para, em seguida, dedicar-se à digressão histórica do processo da elaboração da política fiscal no Brasil; já o segundo autor debruçou-se sobre o investimento público, considerando as suas fontes de financiamento e eventuais limites, como emissão monetária, endividamento e tributação, destacando o ônus político subjacente.

Em seguida são abordados temas relacionados ao processo de globalização e internacionalização da economia brasileira. Assim, temos a participação do Prof. Marcos Cintra, professor da Fundação Getulio Vargas e figura pública de grande projeção, que nos honra com artigo sobre a globalização, modernização e inovação fiscal, ressaltando a necessidade premente de, nas economias modernas, alicerçadas em eficientes recursos tecnológicos, proceder-se a uma reforma dos sistemas tributários convencionais, que se mostram incapazes de lidar com o processo fiscal em seus respectivos Estados Nacionais e analisando, além disso, a sempre debatida cumulatividade tributária.

Ainda no contexto da globalização, outros dois artigos, um escrito por Edison Carlos Fernandes, professor dos cursos do *GVlaw*, que, tomando por objeto o fenômeno da formação dos blocos regionais, aproveita para perquirir acerca do papel da soberania fiscal nos dias atuais, e outro artigo, de nossa autoria, versando sobre os Tratados Internacionais em Matéria Tributária, acordos bilaterais entre países que dispõem sobre tributos incidentes sobre a renda e o capital, bem como o papel que eles desempenham no desenvolvimento econômico das nações.

A partir daí, a obra traz dois artigos relacionados ao federalismo fiscal. O primeiro deles de autoria de Flávio Rubinstein, que leciona nos cursos do *GVlaw*, tratando da repartição de competências tributárias entre os entes da federação, buscando os parâmetros de tributação ótima para estruturação dos sistemas tributários dos Estados

Federais. Ainda neste contexto, temos o artigo de Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado, sendo o primeiro renomado jurista e professor da Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas, e a co-autora, por seu turno, uma jovem acadêmica e advogada em São Paulo, e que, juntos, escrevem sobre o tema dos mais controvertidos da atualidade, relacionando o conceito de tributo com o controle da destinação, especialmente no que diz respeito às contribuições.

Após esta etapa, é apresentado artigo tratando de tópico da maior relevância, escrito por Marcio Roberto Alabarce, advogado, coordenador e professor dos cursos do *GVlaw*, discorrendo sobre a tributação do consumo no Brasil e, especialmente, acerca das diversas propostas de reforma tributária colocadas à mesa para negociação de tempos em tempos.

Por fim, temos dois artigos que envolvem o setor público e seus poderes fiscalizatórios. Assim, Everardo Maciel, ex-Secretário da Receita Federal e figura de grande proeminência, nos honra com artigo sobre a administração tributária onde relaciona diversos assuntos com os quais se defrontou ao longo de sua vida pública, tais como modelos organizacionais da administração tributária, carga tributária, órgãos de julgamento administrativo, gestão de pessoas etc.

E, para concluir, temos o artigo de Elidie Bifano, tributarista com rica experiência profissional e marcante atuação acadêmica, sobretudo no *GVlaw*, sobre tema palpitante — as medidas de combate ao planejamento tributário e à evasão fiscal empregados pelo poder público.

O objetivo principal da presente obra não se restringe à apresentação de dados e informações, mas principalmente fornecer ao leitor os instrumentos para que a reflexão e discussão sobre Política Fiscal no cenário nacional possa ocorrer dentro de parâmetros tecnicamente rigorosos.

Roberto França de Vasconcellos  
Coordenador

# SUMÁRIO

*Apresentação*

*Prefácio*

## **1 POLÍTICA FISCAL E DESEMPENHO MACROECONÔMICO**

*Rogério Mori*

1.1 Introdução

1.2 O papel estabilizador da política fiscal

1.3 Política fiscal brasileira: do desenvolvimentismo à ortodoxia

1.4 Política fiscal brasileira: desempenho macroeconômico recente

1.5 Conclusões

*Referências*

## **2 RESPONSABILIDADE FISCAL E INVESTIMENTO PÚBLICO NO BRASIL**

*Frederico Araujo Turolla*

2.1 Introdução

2.2 O financiamento da despesa pública no Brasil

2.2.1 Emissão monetária

2.2.2 Endividamento público

2.2.3 Tributação

2.3 Investimentos públicos

2.4 Observações finais

*Referências*

### **3 GLOBALIZAÇÃO, MODERNIZAÇÃO E INOVAÇÃO FISCAL**

*Marcos Cintra*

3.1 Introdução

3.2 A síndrome dos porcos assados

3.3 A nova realidade mundial

3.4 O sistema tributário brasileiro

3.5 A escolha da espécie tributária

3.6 Custo de conformidade

3.7 Salários e Previdência: desoneração da folha de pagamentos

3.8 O resgate da função arrecadatória dos impostos

3.9 Equidade

3.10 A defesa da movimentação financeira

3.11 Tributação do consumo: Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e turnovers

3.12 O exemplo do PIS/Cofins não-cumulativo

3.13 Algumas simulações e conclusões

*Referências*

### **4 ADAPTAÇÃO DA POLÍTICA FISCAL EM TEMPO DE ECONOMIA INTERNACIONAL INTEGRADA**

*Edison Carlos Fernandes*

4.1 Entendimento sobre política fiscal

4.2 Questões prévias relacionadas à análise tributária

4.3 Influência da economia internacional integrada sobre a soberania fiscal

#### 4.3.1 Influência formal

##### 4.3.1.1 Formação de blocos econômicos

##### 4.3.1.2 Condução do comércio internacional

#### 4.3.2 Influência econômica

#### Referências

## **5 ASPECTOS ECONÔMICOS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

*Roberto França de Vasconcellos*

### 5.1 Introdução

### 5.2 Tratados internacionais em matéria tributária

### 5.3 Incentivo ao comércio internacional

#### 5.3.1 Bitributação

#### 5.3.2 Medidas de combate à bitributação

#### 5.3.3 Mecanismos dos acordos de bitributação

### 5.4 Promoção do desenvolvimento econômico dos países envolvidos

#### Conclusões

#### Referências

## **6 A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL SOB A ÓTICA DA TEORIA NORMATIVA DO FEDERALISMO FISCAL**

*Flávio Rubinstein*

### 6.1 Introdução

### 6.2 Custos e benefícios da atribuição de competências tributárias aos governos subnacionais

#### 6.2.1 Autonomia financeira subnacional

6.2.2 Concorrência intergovernamental

6.2.3 Externalidades intergovernamentais

6.3 Critérios para a atribuição ótima de competências tributárias na Federação

6.3.1 Exportação de tributos

6.3.2 Mobilidade da base tributária

6.3.3 Eficiência na promoção das funções do Estado

6.3.4 Eficiência econômica

6.3.5 Economias de escala e viabilidade na administração tributária

6.4 Atribuição de competências tributárias na Federação brasileira

6.4.1 Federalismo cooperativo e Sistema Tributário no Brasil

6.4.2 Visão panorâmica do Sistema de Repartição de Competências Tributárias brasileiro

6.4.3 Tributos atribuídos à União

6.4.4 Tributos atribuídos aos Estados-Membros e ao Distrito Federal

6.4.5 Tributos atribuídos aos Municípios

6.4.6 Carga tributária por nível de governo

6.5 Considerações finais

Referências

## **7 DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO FINANCEIRO: RECONSTRUINDO O CONCEITO DE TRIBUTO E RESGATANDO O CONTROLE DA DESTINAÇÃO**

*Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado*

7.1 Introdução

7.2 O aumento da carga tributária e as contribuições: renovação do debate entre o “direito tributário” e o “direito financeiro”

7.3 A destinação das contribuições e a classificação das espécies tributárias

7.4 Um novo conceito de tributo sob a égide da Constituição de 1988: viabilizando o controle da destinação das contribuições

7.4.1 O conceito de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional e a nova conformação constitucional das espécies tributárias

7.4.2 O surgimento das contribuições e a destinação do produto da arrecadação: um novo conceito de tributo a partir do Código Tributário Nacional e da Constituição de 1988

7.4.3 O controle da validade formal da regra-matriz da destinação e a repetição do indébito tributário

7.5 Conclusão: respostas às questões

7.5.1 Existe autonomia entre o direito tributário e o direito financeiro?

7.5.2 A destinação é relevante na classificação das espécies tributárias?

7.5.3. O critério da destinação é relevante no controle da competência tributária das “contribuições”?

Referências

## **8 A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL**

Marcio Roberto Alabarce

8.1 A evolução do sistema constitucional de tributação sobre o consumo no Brasil

8.2 A complexidade do sistema de tributação sobre o consumo no Brasil

8.3 Os 19 anos de Reforma Tributária (1988-2007).

8.4 Um caso prático: a Reforma Tributária realizada em 2003

8.5 Os objetivos foram atingidos?

Referências

## **9 TÓPICOS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Everardo Maciel*

9.1 Introdução

9.2 Modelos organizacionais da administração tributária

9.3 Carga tributária, esforço fiscal e metas de arrecadação

9.4 Órgãos de julgamento administrativo fiscal e gestão de passivos tributários

9.5 Compensação e restituição de tributos

9.6 Gestão de pessoas no âmbito da administração tributária

9.7 Cadastros e os fluxos de informação na administração tributária

*Referências*

## **10 MEDIDAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E À EVASÃO FISCAL**

*Elidie Palma Bifano*

10.1 Informalidade e sonegação no Brasil

10.1.1 Informalidade

A) Conceito

B) Razões da informalidade no Brasil

C) O tributo ótimo

10.1.2 Sonegação e outros ilícitos

A) Conceito de sonegação

B) Direito tributário penal e direito penal tributário: punibilidade 376

C) Diferenças e semelhanças com outras figuras: o uso indevido do tipo penal

D) Informalidade e sonegação

## 10.2 Fundamentos para adoção de uma cláusula geral anti-elisiva

### 10.2.1 O que é elisão e evasão?

### 10.2.2 O que é uma cláusula geral antielisiva?

### 10.2.3 Aplicação de cláusula antielisiva no Brasil

## 10.3 Repressão ao planejamento tributário

### 10.3.1 Institutos legais tradicionais

#### A) Distribuição Disfarçada de Lucros — DDL

#### B) Substituição tributária e regime de fonte

#### C) Preços de transferência

#### D) Desconsideração de negócios e os crimes contra a ordem tributária

## 10.4 Tendências dos tribunais administrativos e judiciais relativamente ao planejamento tributário

## 10.5 Procedimentos de fiscalização das empresas

### 10.5.1 O crédito tributário e seus privilégios

### 10.5.2 Meios de arrecadação estranhos à lei

### 10.5.3 Fiscalização e informalidade

## Referências

# 1 POLÍTICA FISCAL E DESEMPENHO MACROECONÔMICO

*Rogério Mori*

*Coordenador e professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; professor de carreira da Escola de Economia da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo – FGV/EESP; doutor em Economia de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo; coordenador do Centro de Macroeconomia Aplicada da FGV/EESP; coordenador dos Cursos de Educação Continuada da FGV/EESP; coordenador do Núcleo de Estudos Econômicos da Infra-Estrutura FGV/ABDIB; ex-secretário-adjunto de Política Econômica do Ministério da Fazenda (1995-1997); atuou no mercado financeiro por seis anos.*

## 1.1 Introdução

Uma das grandes questões acerca da economia brasileira dos últimos anos remete ao debate em torno da política fiscal e seu papel no contexto atual. Essa problemática ganhou novas dimensões, tendo em face sua evolução ao longo da última década e das perspectivas para os próximos anos. Sob esse ângulo, o País caminha de forma inequívoca para uma trajetória na qual decisões difíceis terão de ser confrontadas à realidade de um ambiente economicamente cada vez mais complexo e globalizado que se avizinha ao final da primeira década do século XXI.

Nesse contexto, cabe resgatar de forma breve o papel da ação do governo no âmbito da política fiscal e suas funções básicas. Em linhas gerais, três funções podem ser delineadas tomando-se por base essas ações: a função alocativa, a função distributiva e a função estabilizadora.

Basicamente, a função alocativa da política fiscal concerne o fornecimento de bens públicos, uma vez que, em princípio, eles não podem ser fornecidos de maneira adequada às necessidades da sociedade por meio do sistema de mercado. Uma vez que esses bens são não rivais e não excludentes, os benefícios gerados estão

disponíveis a todos os consumidores, o que gera a problemática de que, potencialmente, não existam pagamentos voluntários para a produção desses bens nos níveis socialmente desejados. Dessa forma, o papel do governo em torno dessa questão centra-se na determinação do tipo e da quantidade dos bens públicos a serem produzidos e ofertados. A partir disso, o governo deve determinar o nível de contribuição dos consumidores na forma de impostos, com a finalidade de financiar a produção desses bens. Sob essa lógica, pode-se considerar que o processo eleitoral surge, em certo sentido, como uma alternativa ao sistema de mercado, uma vez que a eleição revela, em grande medida, as preferências da sociedade em termos de produção e financiamento de bens públicos.

A função distributiva está ligada a mecanismos que atuem no sentido de ajustar a distribuição da renda da sociedade da forma que ela considere mais adequada. Nesse sentido, a distribuição da renda oriunda das dotações dos fatores de produção e da sua remuneração no mercado pode não ser condizente com os anseios da sociedade. O papel do governo, sob essa ótica, é realizar ajustes em termos distributivos, de forma a realizar uma distribuição considerada justa e adequada para a sociedade. Os principais instrumentos em poder do governo para promover tais ajustes são os impostos, os subsídios e as transferências, e cabe a ele calibrá-los ao longo do tempo em face da dinâmica social e da produção.

A função estabilizadora da política fiscal, por sua vez, tem como papel fundamental a utilização da política econômica com vistas a proporcionar crescimento econômico, elevado nível de emprego e estabilidade da inflação em patamar baixo. Nessa visão, o governo tem papel fundamental ao garantir de maneira explícita na condução da política econômica, com destaque para a política fiscal, os elementos essenciais para um bom desempenho econômico do País.

Sob essa perspectiva, a política fiscal brasileira, analisada pelo prisma de sua função estabilizadora, transcendeu sua característica básica ao longo de boa parte da segunda metade do século XX e ganhou contornos desenvolvimentistas, com maior intervenção do Estado na economia brasileira.

O foco deste capítulo é apresentar uma discussão em torno dessa temática e indicar como a política fiscal, nos últimos anos, registrou mudanças substanciais em relação ao que foi praticado no contexto desenvolvimentista de boa parte do século passado. Dessa forma, do ponto de vista analítico, a estrutura do capítulo foca-se em uma discussão inicial e necessária sobre o papel da política fiscal e seu perfil no contexto da função estabilizadora, orientando-se pelas diferentes dimensões contextuais da economia, que transcenderam a percepção tradicional dessa visão. Em seguida, o capítulo explora essas diferentes perspectivas lançando um olhar crítico sobre a evolução da política fiscal implementada desde as bases que nortearam a implementação do Plano Real, no início da década de 1990. Essa dimensão histórica, confrontada com os principais elementos analíticos discutidos, torna possível vislumbrar e analisar as principais questões da política fiscal brasileira em relação ao desempenho macroeconômico observado e acerca de suas perspectivas futuras.

## **1.2 O papel estabilizador da política fiscal**

O papel estabilizador da ação do Estado por meio da política fiscal teve diferentes visões ao longo da evolução da ciência econômica. No início do século XX, até meados da década de 1930, a visão prevalecente ditava que a economia dispunha de mecanismos de ajuste automáticos que garantiam o pleno emprego dos fatores. Nesse contexto, no que ficou subseqüentemente conhecido como a visão clássica, a flexibilidade de preços e salários assegurava que desvios do produto em relação ao seu potencial poderiam ocorrer apenas temporariamente. Caso o produto se situasse abaixo do seu potencial, o mercado de trabalho e o mercado de bens se ajustariam de tal sorte a levar o produto novamente ao pleno emprego. Essa mecânica também ocorreria em situações nas quais o produto se situasse acima desse patamar, com o efeito final de uma elevação nos preços. Assim, esse mecanismo de ajuste automático eliminava a hipótese da existência de desemprego involuntário na economia, assegurando níveis de emprego no mercado de trabalho compatíveis com o produto de pleno emprego.

A Grande Depressão norte-americana da década de 1930 e a publicação de “A teoria geral do juro, do emprego e da moeda”, de autoria de John Maynard Keynes, mudaram radicalmente essa percepção. No contexto da realidade econômica, a Grande Depressão norte-americana foi um divisor importante, uma vez que o produto registrou uma queda de cerca de 30% no período 1929-33, e a taxa de desemprego chegou a 25,2% em 1933. Mesmo com a deflação registrada no período, a economia norte-americana parecia não dispor de mecanismos automáticos para retornar ao pleno emprego, o que abriu uma nova agenda do ponto de vista do debate em torno do papel do Estado na economia.

A obra de Keynes, por sua vez, reconhece que a demanda tem um papel importante nas limitações ao produto e ao emprego em determinadas circunstâncias. Essa percepção representa uma clara mudança em relação à visão clássica predominante na época. Em determinados momentos, ante a incapacidade das economias se auto-ajustarem de forma a garantir o pleno emprego dos fatores de maneira quase automática, o Estado assumiu um papel importante na ação estabilizadora do produto e do emprego. Dessa forma, a ação do governo em momentos de excesso ou insuficiência de demanda agregada, por meio de instrumentos de política fiscal ou monetária, garantiria um elevado nível de produção e emprego. Tal ação permitiria elevadas taxas de crescimento e baixa inflação.

É nesse contexto que a política fiscal, através de variações nos gastos públicos ou de impostos, tem papel estabilizador fundamental reconhecido a partir desse período. Ao longo das décadas subsequentes, a teoria econômica interpretou e reinterpreto essa visão de diferentes formas e novas questões e visões foram incorporadas à dimensão da ação do Estado no âmbito estabilizador.

No contexto da teoria macroeconômica moderna, o papel estabilizador da política fiscal nos moldes vislumbrados nos anos 1950 e 1960 se contrapõe à cristalização de uma série de vertentes teóricas desenvolvidas ao longo das últimas décadas, que sinalizam para uma posição menos ativa do governo no desempenho dessa função<sup>1</sup>. Essas vertentes, que apontam, em grande medida, para a formação de algum

consenso entre as diversas escolas macroeconômicas indicam que a tendência de crescimento do produto real é sugerida pelas características da oferta agregada, e as flutuações de curto prazo em torno dessa tendência são, primariamente, originadas a partir de choque na demanda agregada.

Em contraste com a visão keynesiana de meados do século passado, grande parte das escolas de pensamento macroeconômico sinaliza que os governos deveriam se abster do seu papel de tentar realizar uma “sintonia fina” na economia de seus países para tentar manter o nível de produto e de emprego próximo ao seu nível natural (ou de pleno emprego), utilizando políticas discricionárias de demanda agregada. Grande parte dos economistas que compartilham dessa visão aponta que o potencial estabilizador de políticas fiscais discricionárias ativas tem papel muito limitado, e que seu papel estabilizador se encapsula nos estabilizadores automáticos<sup>2</sup>.

Do ponto de vista prático, a visão teórica moderna se descortina em uma perspectiva que limita, em grande medida, a ação do Estado no âmbito da sua função estabilizadora nos moldes keynesianos. Parte dessa literatura também versa sobre especificidades e potenciais desestabilizadores no contexto do sistema econômico de políticas fiscais discricionárias.

Essa questão mostrou-se particularmente sensível na América Latina, dadas as circunstâncias econômicas vivenciadas na região nos anos 1980. Em um claro contraponto à natureza da política fiscal praticada por grande parte dos países da região até o referido período, o eixo central da discussão no âmbito fiscal se deslocou para temas, em certo sentido, mais relacionados ao de uma política fiscal sustentável. No Brasil, essa discussão tem-se traduzido em elementos substanciais, que condicionaram a evolução da política fiscal do País nos últimos anos e que serão discutidos ao longo das próximas seções.

### **1.3 Política fiscal brasileira: do desenvolvimentismo à ortodoxia<sup>3</sup>**

Tratar da política fiscal brasileira pelo prisma puro do seu papel estabilizador nos moldes keynesianos tradicionais guarda uma série de problemáticas de solução não trivial. Nesse sentido, em se focando especificamente o papel do Estado brasileiro durante a segunda metade do século XX, é possível avaliar que sua dimensão no contexto de papel estabilizador transcende essa visão. Sob essa ótica, o papel do Estado brasileiro durante esse período pode ser mais bem caracterizado como participante ativo do processo de desenvolvimento econômico do País, transcendendo as características usuais de estabilizador da demanda agregada.

De fato, é necessário lançar um olhar ao passado para obter maior compreensão a respeito desse processo em um contexto histórico mais amplo. É possível caracterizar um processo de maior intervenção estatal na economia brasileira com origem nos anos 1930 e 1940 em um período de industrialização, onde a preocupação central era garantir que esse processo tivesse plenas condições de ser levado adiante. No bojo dessa estratégia, o maior intervencionismo do Estado no setor produtivo se processou em face da existência de um setor privado relativamente pequeno na tentativa de limitar uma maior participação estrangeira em vários segmentos da economia brasileira.

Em grande medida, esse processo prosseguiu ao longo das décadas seguintes e apenas seus contornos relativos foram realinhados em relação à evolução da estrutura produtiva e social do País ao longo desse período. De fato, pode-se dizer que o País encerrou a década de 1970 com estrutura produtiva baseada em uma grande participação do setor industrial, apresentando uma pauta de produção ampla e diversificada.

A crise da dívida externa brasileira dos anos 1980 e o problema inflacionário daquela década reverteram de forma gradativa as prioridades presentes na agenda do Estado brasileiro. Reconhecidamente, ao longo daquela década a problemática da inflação assumiu prioridade plena em um ambiente onde se mostrava cada vez mais claro que a não solução dessa questão inviabilizaria o restabelecimento de uma agenda de crescimento para o País.

Sob essa perspectiva, os primeiros passos no sentido de uma maior preocupação com o lado fiscal foram dados naquele período. Essa questão ganhou nova dimensão no Brasil e na América Latina a partir do “Consenso de Washington”, no final daquela década, que apontava o desajuste fiscal e a presença excessiva do Estado na economia como entraves para a retomada do crescimento econômico da região.

Em face desses elementos, verificou-se uma clara inversão na lógica da ação do Estado a partir daquele período. O processo de privatizações da década de 1990, a priorização do ajuste fiscal após a bem-sucedida estabilização da inflação em patamar baixo e a abertura econômica representaram um contraponto à dinâmica verificada até o final dos anos 1970.

Sob essa perspectiva, a política fiscal dos últimos anos se insere em contexto claramente diferente daquele vivenciado em décadas anteriores. Seu eixo de priorização se encaixa em um enfoque ortodoxo, embora sua implementação reforce diversos aspectos negativos subjacentes à estratégia implementada, particularmente, a partir de 1998. Essa dinâmica amplificou sua problemática em relação a vários efeitos fiscais oriundos da Constituição de 1988<sup>4</sup> e de problemas de gestão oriundos e inerentes à estrutura do setor público brasileiro.

Assim, é evidente que a política fiscal praticada nos últimos anos é resultante de um processo histórico. Adicionalmente, é fato que a política fiscal tem condicionado, em grande medida, o desempenho macroeconômico brasileiro nos últimos anos, eixo a ser analisado na próxima seção.

## **1.4 Política fiscal brasileira: desempenho macroeconômico recente**

A política fiscal brasileira praticada ao longo da década de 1990 registrou uma clara mudança em relação à praticada nas décadas anteriores. De fato, as alterações na condução dessa área foram, de um lado, reflexos explícitos de um processo histórico em curso em ambiente econômico internacional que se encaminhava para um

contexto mais integrado, e das necessidades decorrentes da estabilização da economia brasileira.

Dessa forma, a rediscussão e o redesenho do papel do Estado no contexto econômico nacional ganharam uma nova perspectiva e dimensão, cujas origens embrionárias se situavam na década de 1980. De fato, essa década foi marcada, no plano nacional, por um período de forte instabilidade econômica, predominantemente a partir da crise da dívida externa brasileira. A seqüência de programas de estabilização mal-sucedidos apenas contribuiu para que essa dinâmica ganhasse corpo na década seguinte.

Em uma perspectiva mais ampla, do ponto de vista de condicionamento de ações no campo da política fiscal, é evidente que não se pode desprezar a lógica implícita subjacente aos efeitos da Constituição de 1988 sobre as contas públicas. Tais efeitos, levando-se em consideração as necessidades de um ajuste fiscal, essencial na consolidação de um programa de estabilização, e no novo papel do Estado, cujas linhas gerais se assemelhavam à dinâmica sugerida pelo “Consenso de Washington”<sup>5</sup>, definiram, em grande medida, a estratégia da política fiscal ao longo dos anos 1990 e da década seguinte.

Sob essa perspectiva, a política fiscal dos anos 1990 pode ser dividida em três momentos determinados, em grande medida, pelo conjunto de ações e orientação do Governo em um contexto de redesenho da mesma e do papel do Estado no País. Nesse sentido, o primeiro momento pode ser definido como pré-estabilização, na qual alguns esforços fiscais mínimos começaram a ser ensaiados e onde se iniciou o processo de restrição e redefinição do papel do Estado no País. O segundo momento pode ser definido entre 1995 e 1998, a partir da estabilização da inflação em patamar baixo e da ausência de um ajuste fiscal mais efetivo. O terceiro momento pode ser considerado a partir de 1998, quando a estratégia de ajuste fiscal definida seguiu uma clara orientação de ampliação da carga tributária.

Os primeiros sinais mais concretos nesse sentido puderam ser percebidos a partir da apresentação do Plano Collor I. O programa em si visava efetivar o controle da inflação em patamar baixo e utilizou

instrumentos pouco ortodoxos para tal. No entanto, o programa já dava claros sinais de orientar-se para uma restrição da presença do Estado na economia, via desregulamentação e de um programa de privatizações (além dos esforços mal-sucedidos do governo em tentar controlar gastos no período). Apesar do fracasso do Plano Collor I em controlar a inflação, as primeiras privatizações foram realizadas no começo da década de 1990.

O fracasso em controlar a inflação, mantendo-a em patamar baixo, e as turbulências políticas que se seguiram nos primeiros anos da década permearam um conjunto de indefinições econômicas que condicionaram o desempenho econômico do período.

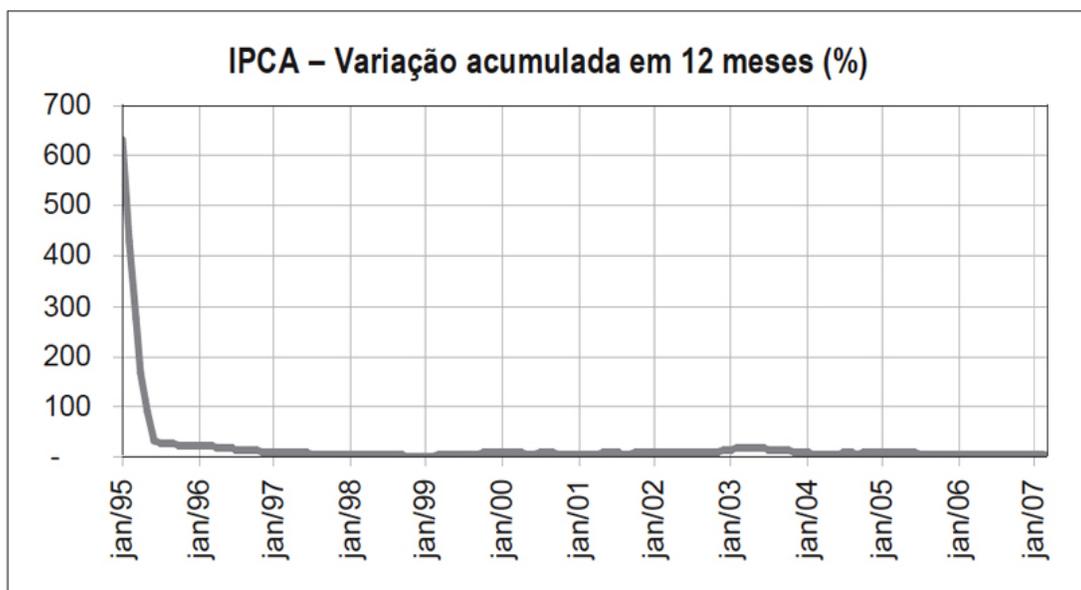
Um novo desenho dessa perspectiva se deu em 1993, a partir do Programa de Ação Imediata (PAI). Esse programa contava com a coordenação do Ministro Fernando Henrique Cardoso e parametrizava uma série de ações no campo fiscal no sentido de criar condições mínimas de ajuste com vistas à sustentabilidade de um programa de estabilização da inflação em patamar baixo. Dentre as medidas do PAI, destacam-se a criação do Imposto Provisório de Movimentação Financeira (IPMF), como forma de elevar as receitas do governo, a revisão da lei orçamentária de 1993 com foco no corte de gastos, os primeiros sinais e tentativas de controle dos gastos nas demais esferas de governo (atuando, inclusive, sobre os bancos estaduais) e aceleração e ampliação do Programa Nacional de Desestatização (PND), como uma forma de proporcionar continuidade ao processo de redefinição do papel do Estado e ao equacionamento dos desequilíbrios econômico-financeiros do setor público. Também foi fundamental para o período o estabelecimento de uma menor rigidez do lado das receitas e dos gastos, com a criação do Fundo Social de Emergência (FSE) no início de 1994.

Na prática, o FSE (posteriormente Fundo de Estabilização Fiscal – FEF) diminuía por um período de dois anos os percentuais de transferências vinculadas, o que proporcionava ao governo uma margem de manobra adicional como fonte de contenção de despesas por um determinado período de tempo. Em grande medida, as ações fiscais que antecederam o Real consolidavam a visão de que os ajustes

promovidos no início da década eram insuficientes para garantir o sucesso de um programa de estabilização da inflação em patamar baixo a médio prazo. Adicionalmente, o ambiente inflacionário do período, em certo sentido, afetava o comportamento das receitas e das despesas, o que dificultava a formação clara do panorama fiscal em curso e o que passaria a vigorar em um ambiente de inflação baixa. Dessa forma, a garantia de um ajuste fiscal mínimo, mesmo que temporário, mostrou-se importante em um contexto do programa de estabilização a ser implementado no período. Na prática, o que se vislumbrava era que as condições de ajuste fiscal de longo prazo seriam proporcionadas a partir das reformas constitucionais a serem aprovadas mais adiante. Em outras palavras, o ajuste temporário representaria uma ponte nesse processo em busca de um ajuste mais efetivo e duradouro a ser implementado em uma etapa posterior.

O inegável sucesso do Plano Real no combate à inflação e em mantê-la em patamar baixo foi acompanhado, em um primeiro momento, de um ciclo de forte expansão econômica (*vide* Gráfico 1).

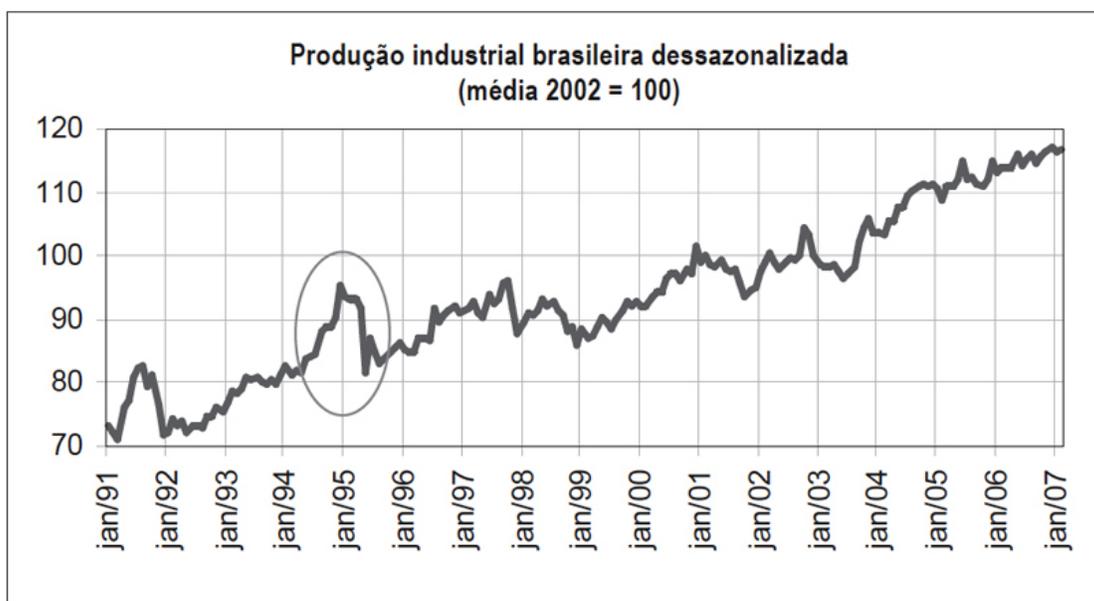
**Gráfico 1**



Fonte: IBGE.

A queda da inflação favoreceu os segmentos de renda que tinham baixa capacidade de se defender da corrosão inflacionária. Por outro lado, melhorou significativamente os mecanismos de crédito privado, com ampliação de prazos de financiamento. Esses efeitos, combinados ao fato de que parte da população temia que a estabilização fosse temporária, levou a uma forte aceleração do consumo no segundo semestre de 1994 e início de 1995. Tal fenômeno colocou em risco o programa de estabilização por conta dos riscos de sobreaquecimento da economia brasileira e levou o governo a promover um drástico aperto da política monetária, o que reverteu significativamente a trajetória do crescimento econômico no período. Esse fenômeno pode ser percebido no Gráfico 2, mediante a aceleração do ritmo da produção industrial brasileira no segundo semestre de 1994 e a reversão súbita desse processo nos primeiros meses de 1995.

**Gráfico 2**

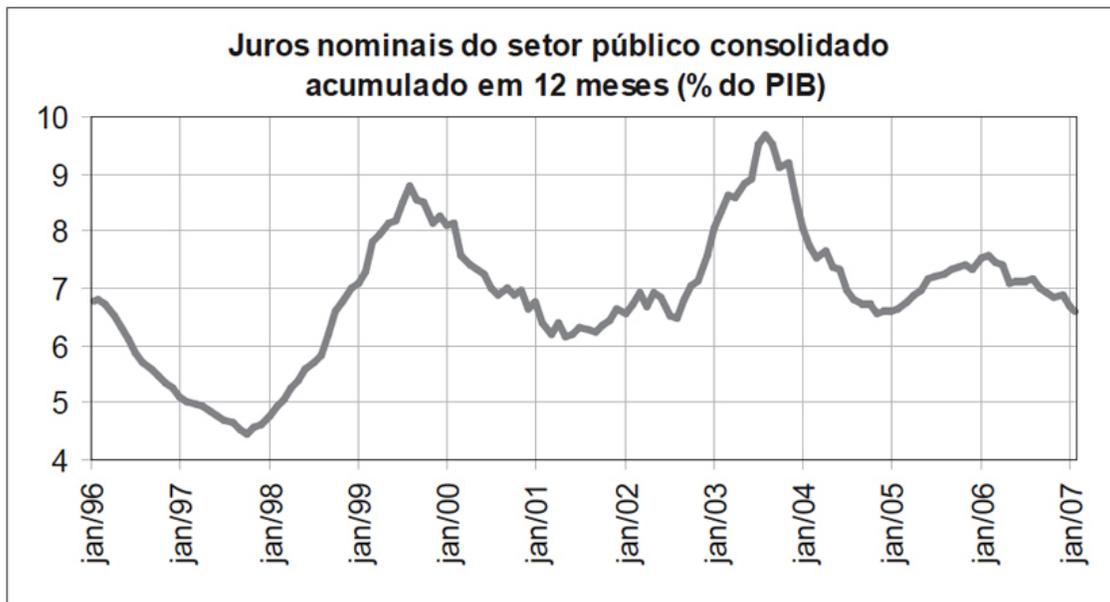


Fonte: IBGE.

Consolidados os primeiros passos da estabilização em 1995, as questões de ordem econômica ganharam uma nova dimensão. De um lado, passada a bem-sucedida fase da transição da Unidade Real de Valor (URV) para a nova moeda, o real, o programa manteve no contexto de sua lógica de estabilização a âncora cambial, consubstanciada no regime de bandas (e minibandas) cambiais. Essa estratégia, em que pese seu sucesso em orientar as expectativas de inflação e criar uma rápida convergência da inflação para patamares significativamente baixos em pouco tempo, condicionou as orientações da política monetária para preservar o regime cambial. Em outras palavras, a resposta da política monetária nesse processo frente a choques adversos, principalmente no *front* externo, condicionou a prática de taxas de juros elevadas em determinados momentos ao longo do primeiro mandato do governo Fernando Henrique.

Os efeitos dessa prática sobre os resultados fiscais foram significativamente negativos e contribuíram para a crise de credibilidade fiscal que se abateu sobre o País em 1997 e, particularmente, em 1998 (o que detonou a crise que forçaria o Brasil a mudar seu regime cambial no início de 1999), uma vez que a despesa de juros do setor público permaneceu elevada no período (*vide* Gráfico 3).

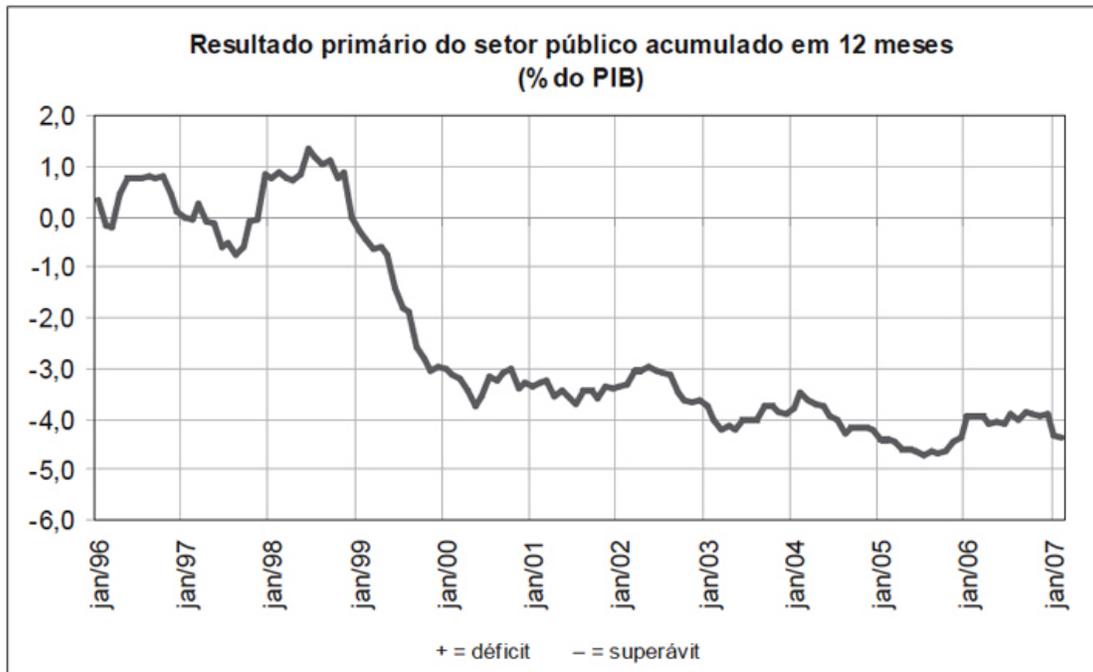
### **Gráfico 3**



Fonte: BCB.

Os efeitos deletérios da despesa de juros sobre as contas públicas nos primeiros anos da estabilização se fizeram sentir mais duramente por conta da ausência de resultados fiscais primários superavitários de magnitude expressiva no primeiro mandato do presidente Fernando Henrique (*vide* Gráfico 4).

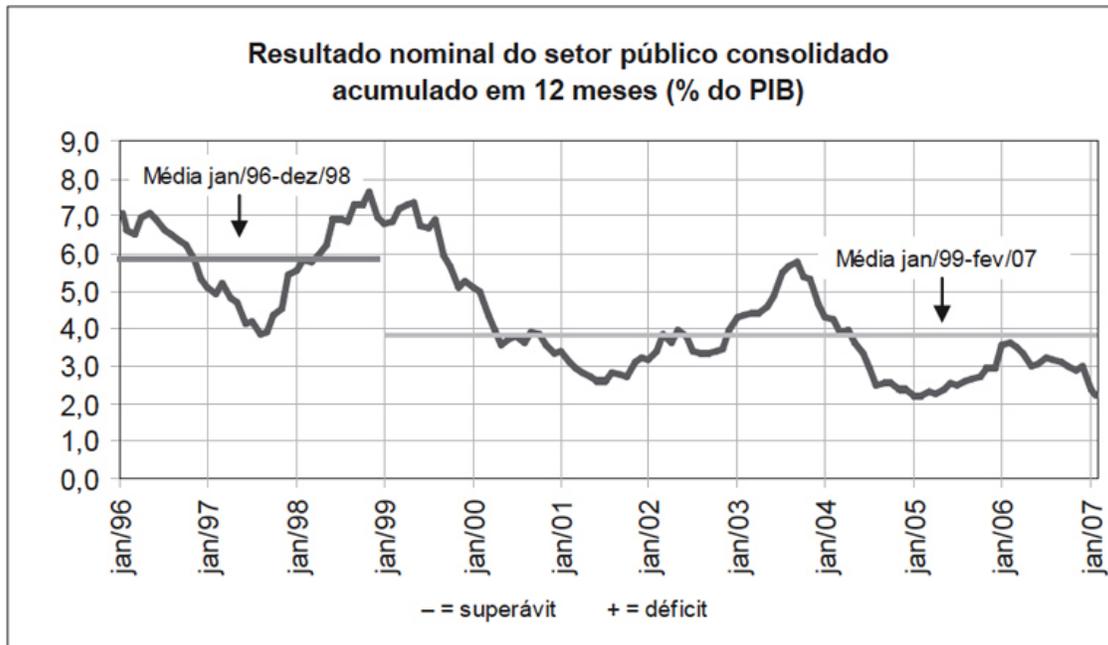
**Gráfico 4**



Fonte: BCB.

Obviamente, as elevadas despesas de juros do setor público conjugadas à não geração de superávits primários expressivos levou o setor público a registrar déficits nominais significativos no período 1995-98. Note-se no Gráfico 5 que a média para o período (descontando-se o ano de 1995) é significativamente superior ao patamar verificado posteriormente, ainda que a despesa de juros do setor público tenha registrado picos superiores aos verificados nos primeiros anos da estabilização em alguns momentos críticos após a crise de 1999 (*vide* Gráfico 4).

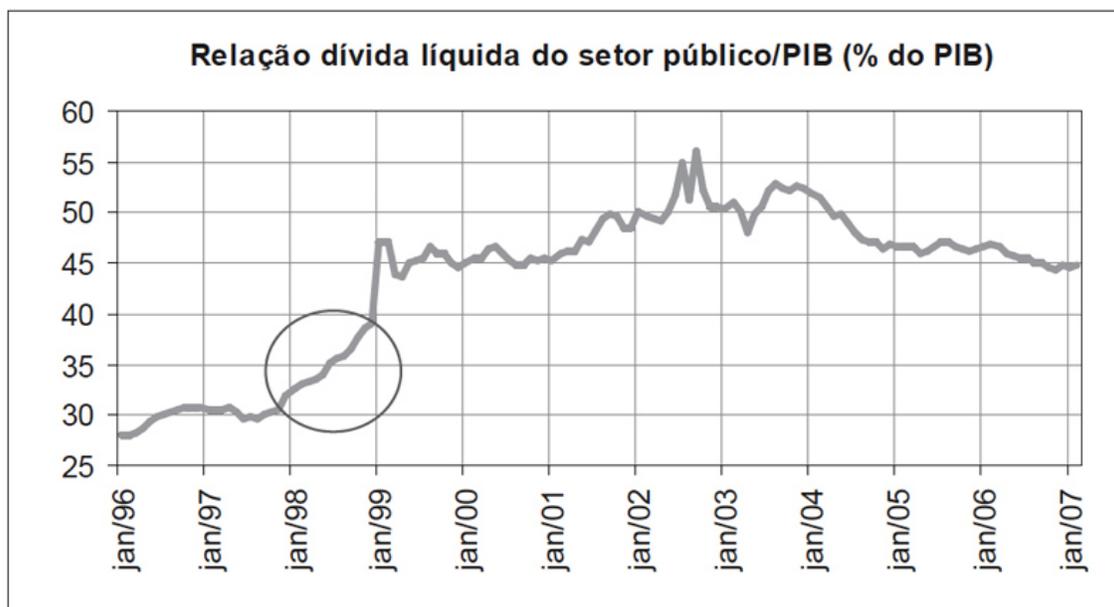
**Gráfico 5**



Fonte: BCB.

Os efeitos diretos desse processo se fizeram sentir diretamente sobre a dívida pública. Conforme pode ser observado no Gráfico 6, a relação dívida líquida do setor público/PIB sofreu incrementos significativos na primeira fase da estabilização da inflação. Essa relação se situava abaixo de 30% no início da estabilização, mas a dinâmica imposta a partir da combinação fiscal do período proporcionou uma trajetória insustentável no médio prazo. Sob essa perspectiva, pode-se dizer, em certo sentido, que a política fiscal praticada no período foi um dos principais vetores da crise cambial que se abateu sobre o País em fins de 1998 e no início do ano seguinte.

**Gráfico 6**



Fonte: BCB.

Nesse contexto, cabe indagar quais foram as razões que levaram a esse fenômeno, uma vez que elas condicionaram, em grande medida, a estratégia adotada no momento imediatamente posterior e que persistiu ao longo dos últimos anos.

É natural que essa discussão se forme tendo por base o fato de que o ajuste fiscal mínimo promovido nas fases iniciais da implementação do programa de estabilização era tido temporário e o sucesso da manutenção da inflação em patamar baixo a longo prazo era condicionado a um processo de ajuste fiscal mais amplo. Ao mesmo tempo, os “ventos” haviam mudado significativamente de direção. O abandono da estratégia desenvolvimentista da década de 1980 e a redefinição do papel do Estado nas economias latino-americanas nos moldes propostos pelo “Consenso de Washington” consolidaram os elementos essenciais que, em tese, ampliariam os graus de liberdade do governo em termos de ajuste fiscal.

Nesse sentido, os passos naturais do processo de estabilização seriam a construção de um ajuste fiscal amplo e, paralelamente, a diminuição da presença do Estado na economia em vários setores mediante o processo de privatização de empresas estatais. Sob essa perspectiva, pode se dizer que o processo de privatizações de empresas

estatais brasileiras avançou substancialmente nos primeiros anos do governo Fernando Henrique, diferentemente do que ocorreu no plano de ajuste fiscal.

Em face dessa discussão, fica claro que o ponto frágil na estratégia de estabilização é o desajuste fiscal consubstanciado na geração de resultados primários (e nominais) aquém dos necessários para evitar uma trajetória da dívida pública que comprometesse o processo de estabilização. Em outras palavras, o registro natural desse processo sugere que a etapa seguinte de ajuste não foi implementada a contento da forma esperada.

Alguns fatores relevantes contribuíram para que essa dinâmica se processasse. No plano do governo federal, os destaques ficam por conta dos aumentos dos gastos com benefícios previdenciários públicos e privados, aumentos das despesas de custeio e capital e das transferências a Estados e Municípios. Do lado dos Estados, a precariedade e gravidade das suas finanças contribuiu em alguma medida para mau desempenho do setor público no período em termos de resultado fiscal (o governo federal levou algum tempo para melhorar seus controles sobre os Estados e Municípios e, em alguns casos, os efeitos só puderam ser percebidos a médio prazo).

Ao mesmo tempo, a natureza do processo democrático mostrou que a velocidade de aprovação das reformas previstas nem sempre é rápida e, em muitos sentidos, desgastante para o executivo. Nesse contexto, o processo de reforma da previdência mostrou-se extremamente moroso e desgastante para o governo, o que provocou uma certa lentidão e limitação de seu escopo.

Em face das dificuldades inerentes a esse processo e da necessidade de melhorar a performance fiscal do setor público, a opção estratégica recaiu diretamente sobre um *mix* de tentativa de contenção de gastos e aumentos de receitas.

Essa estratégia foi, em grande medida, consubstanciada no Programa de Estabilidade Macroeconômica de outubro de 1998, cujas ações focavam-se no plano estrutural, principalmente buscando avanços na Lei de Responsabilidade Fiscal, no plano fiscal, com o Programa de Estabilidade Fiscal e focando-se em demais ações de

outras naturezas. Basicamente, o programa trabalhava com ações no sentido de galvanizar esforços para gerar um superávit primário do setor público de 2,6% em relação ao PIB em 1999, 2,8% em 2000 e 3,0% em 2001.

É importante notar que parte do programa contava com elevações da receita a partir de uma série de ações que garantissem resultados fiscais expressivos relativamente ao que vinha sendo verificado até então. Dentre essas medidas destacam-se a elevação da alíquota da CPMF de 0,20% para 0,38% e da COFINS de 2,00% para 3,00%.

De fato, como pôde se observar no Gráfico 4, o ano de 1999 representou um marco em termos de inversão do desempenho fiscal em relação ao resultado primário. A partir desse ano, os resultados observados mostraram-se uma sucessão de superávits expressivos no contexto do resultado primário do setor público consolidado.

Nesse sentido, é interessante observar que, em certo sentido, o programa de 1998/1999 (amparado em grande medida pelo acordo firmado com o FMI no período) “inaugurou” uma estratégia que veio a ser aprofundada à exaustão nos anos seguintes, baseada no ajuste fiscal centrado no aumento de receitas, particularmente em contribuições. Aumentos sucessivos de contribuições federais foram verificados na última década e já compõem boa parte da receita total arrecadada pela União.

Por conta disso, a carga tributária brasileira registrou uma seqüência de aumentos sucessivos ao longo dos últimos anos, atingindo patamares recordes. Curiosamente, esse incremento de receitas nesse período não foi acompanhado na mesma velocidade do aumento do resultado primário, que, de fato, tem se mantido relativamente estável ao longo dos últimos anos. Em outras palavras, os gastos do setor público seguem aumentando expressivamente nos últimos anos, implicando em um aumento da participação do setor público em relação ao produto.

Ao mesmo tempo, nesse período verificou-se o amadurecimento do ajuste fiscal dos Estados, o que, em linha com a Lei de Responsabilidade Fiscal e com a reforma previdenciária de 1998 (e o

fator previdenciário de 1999), contribuiu em alguma medida para o ajuste fiscal posterior.

Um aspecto positivo registrado recentemente tem sido a redução do peso dos juros sobre a dívida pública, o que tem contribuído em termos da dinâmica da dívida pública. Particularmente, isso tem sido possível graças à prática de níveis de taxa de juros mais baixos que os verificados até recentemente. A consolidação desse processo pode ter efeitos positivos sobre o conjunto da política fiscal brasileira, com reflexos para o conjunto dos demais segmentos econômicos do País.

## 1.5 Conclusões

Os aspectos positivos relativos à redução da carga da despesa de juros e do tamanho da dívida pública brasileira em relação ao produto não devem se encapsular em uma visão plenamente otimista acerca das intrincadas discussões no âmbito fiscal. De fato, o Brasil não deve se furtar, nos próximos anos, a uma nova rodada de rediscussão do papel do Estado na economia brasileira, ainda que esse debate se situe em moldes distintos dos verificados no final da década de 1980 e início da década de 1990. Claramente, essa discussão deverá transitar para o desenho da política fiscal e da sua estratégia de ação para os próximos anos, com implicações diretas para o desempenho macroeconômico brasileiro.

Olhando adiante, é possível afirmar que a discussão em torno da política fiscal brasileira claramente não está encerrada e está longe de representar uma página virada no contexto das prioridades econômicas nacionais.

Claramente, o papel da política fiscal e do Estado brasileiro no início do século XXI tem contornos diferentes do que foi vivenciado pelo País por boa parte do século passado. É difícil imaginar um Estado operando nos moldes dos anos 1970 em um contexto mais globalizado econômico e financeiramente como o verificado nos dias de hoje. Isso não significa, no entanto, que ele não possui um papel de destaque no âmbito econômico nacional.

Ao mesmo tempo, a política fiscal aproxima-se de uma encruzilhada na qual a estratégia da última década mostra sinais de esgotamento e há necessidade de mudanças do ponto de vista da estrutura dos gastos. Nesse contexto, a sociedade terá de fatalmente, optar por alguns parâmetros de ajuste que, muitas vezes, são difíceis de aceitar em relação ao ponto de vista social.

## REFERÊNCIAS

BURNSIDE, Craig (Ed.). **Fiscal sustainability in theory and practice: a handbook**. Washington, D.C.: World Bank, 2005.

GIAMBIAGI, Fábio. **A política fiscal do governo Lula em perspectiva histórica: qual é o limite para o aumento do gasto público?**. Brasília: Ipea, 2006 (Texto para discussão n. 1.169).

\_\_\_\_\_. **Uma agenda fiscal para 2007-2010**. Brasília: Ipea, 2005 (Texto para discussão n. 1.123).

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

GIAMBIAGI, Fábio; RONCI, Márcio. **Fiscal policy and debt sustainability: Cardoso's Brazil, 1995-2002**. Washington, D.C.: IMF, 2004 (Working paper 4/156).

LEVY, Paulo Mansur; VILLELA, Renato (Orgs.). **Uma agenda para o crescimento econômico e a redução da pobreza**. Brasília: Ipea, 2006 (Texto para discussão n. 1.234).

PIRES, Manoel de Carlos Castro. **Uma análise de credibilidade na política fiscal brasileira**. Brasília: Ipea, 2006 (Texto para discussão n. 1.222).

SILVA, Alexandre Manoel Angelo da; PIRES, Manoel Carlos de Castro. **Dívida pública, poupança em conta corrente do governo e superávit primário: uma análise de sustentabilidade**. Brasília: Ipea, 2006 (Texto para discussão n. 1.196).

SNOWDON, Brian; VANE, Howard R. **Modern macroeconomics: its origins, development and current state**. Aldershot: Edward Elgar, 2005.

SZMRECSÁNYI, Tamás; COELHO, Francisco da Silva. **Ensaio de história do pensamento econômico no Brasil contemporâneo**. São Paulo: Atlas, 2007.

- [1](#) As críticas a políticas expansionistas e discricionárias de demanda agregada possuem diferentes vertentes, cujos melhores exemplos talvez sejam o monetarismo de Milton Friedman nos anos 1950 e 1960 e os Novos Clássicos.
- [2](#) Para uma melhor compreensão das escolas de pensamento macroeconômico e suas diferentes visões sobre políticas de demanda agregada *vide* Snowdon e Vane (2005).
- [3](#) Sobre as diferentes escolas do pensamento econômico brasileiro e suas influências sobre a política econômica *vide* Szmrecsányi e Coelho (2007), em especial os capítulos 1 a 4.
- [4](#) Giambiagi e Alem (2001) destacam pontos relevantes sobre a problemática associada à Constituição de 1988 e seus efeitos sobre as contas públicas brasileiras.
- [5](#) Importante lembrar que a orientação do “Consenso” no plano fiscal apontava para sua maior disciplina e para um redirecionamento dos gastos públicos em prol de gastos em saúde, educação e infra-estrutura.

## 2 RESPONSABILIDADE FISCAL E INVESTIMENTO PÚBLICO NO BRASIL

*Frederico Araujo Turolla*

*Professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; professor da Escola de Economia da Fundação Getulio Vargas de São Paulo – FGV/EESP; professor da Escola Superior de Propaganda e Marketing – ESPM; mestre e doutor em Economia de Empresas pela Escola de Administração de Empresas da Fundação Getulio Vargas de São Paulo – FGV/EAESP, com intercâmbio com a Universidade de Brandeis (EUA); sócio da Pezco Pesquisa e Consultoria.*

### 2.1 Introdução

A ampliação dos investimentos no setor produtivo, especialmente em setores de infra-estrutura que oferecem restrições ao crescimento, pode ser incluída entre os desafios mais urgentes da sociedade brasileira. O Estado brasileiro, durante décadas, participou ativamente desses investimentos, tanto no papel de promotor como de financiador e investidor direto em um amplo conjunto de setores. Como resultado, o Brasil logrou constituir um parque industrial e de infra-estrutura amplo, diversificado, mas, por falta de estímulos adequados, pouco eficiente e com problemas de competitividade. O papel ativo do Estado nesse processo, calcado no uso de mecanismos de financiamento como a inflação, o endividamento e o aumento da tributação, legou restrições macroeconômicas que afetam a realização de novos investimentos no atual momento da economia brasileira. O financiamento atual dos investimentos padece, assim, de importantes restrições advindas das nossas escolhas passadas.

Este capítulo discute as limitações do investimento público no Brasil. O texto foi estruturado em quatro seções. A primeira seção avalia as restrições quanto às fontes de financiamento das despesas públicas no Brasil e argumenta que a fraqueza dos investimentos públicos no Brasil está relacionada a estas fontes de financiamento, notadamente a emissão monetária, o endividamento e a tributação. A

segunda discute diretamente os investimentos públicos no Brasil. A terceira avalia as possibilidades de geração de investimentos decorrentes da cooperação entre os setores público e privado. E, finalmente, a quarta seção apresenta observações conclusivas.

## **2.2 O financiamento da despesa pública no Brasil**

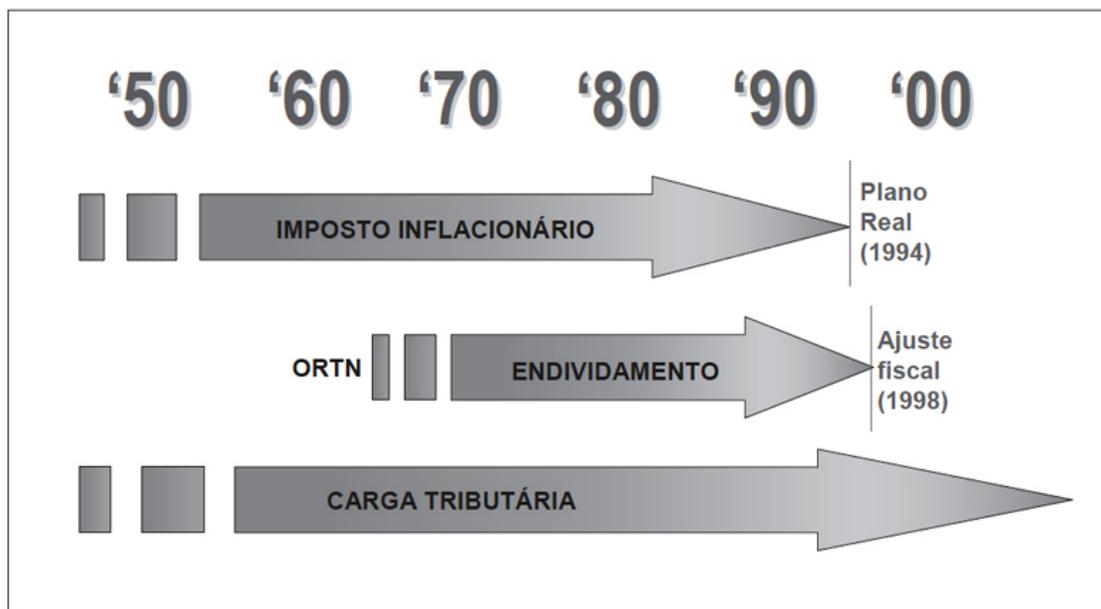
Esta seção apresenta uma avaliação histórica do financiamento da despesa pública no Brasil nas últimas décadas. Mostra-se que é restrito o espaço para o financiamento de expansões da despesa pública, em especial pelo ônus político representado pelo aumento da tributação.

Toda despesa pública deve ser amparada por uma fonte de recursos que lhe financie. Assim, cada real gasto por um governo deve ser obtido junto a três possíveis fontes de financiamento:

1. Emissão monetária (“imposto inflacionário”);
2. endividamento junto ao público; e
3. tributação.

O Quadro 1 apresenta, de forma esquemática, uma visão sobre como o governo brasileiro lançou mão de fontes de financiamento para suas despesas desde meados do século passado.

### **Quadro 1 – Fontes de financiamento da despesa pública no Brasil**



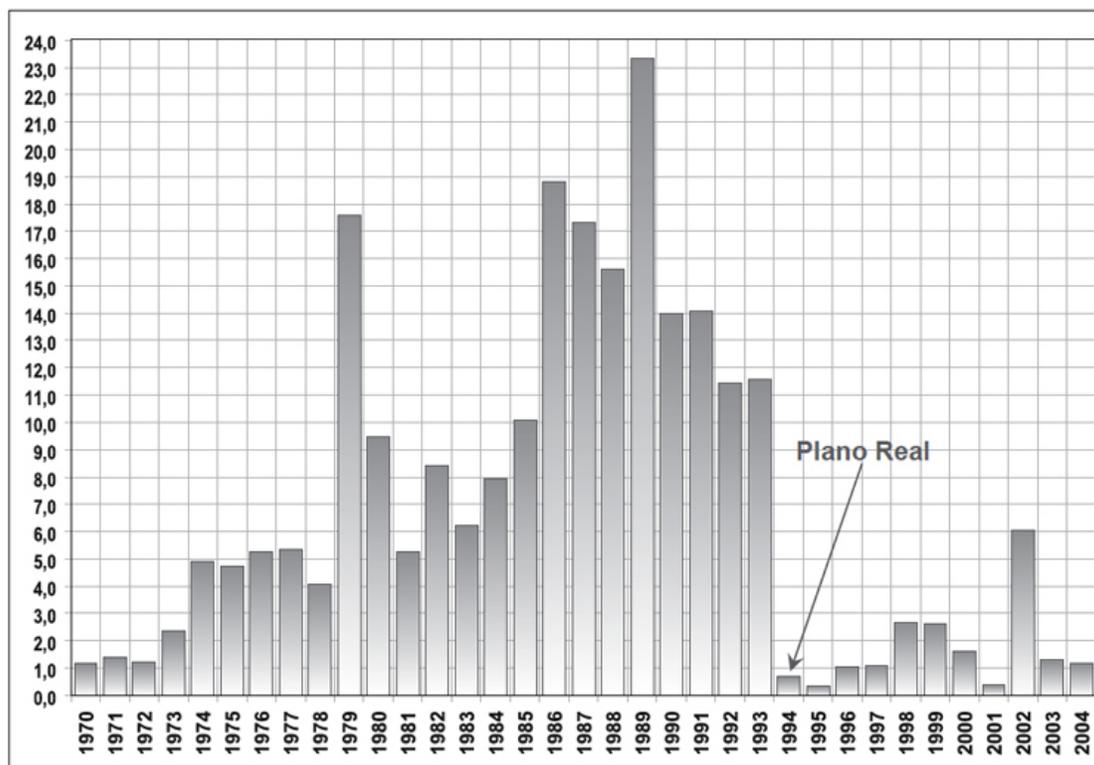
Os itens a seguir descrevem, com base no Quadro 1, cada uma das três fontes de financiamento e a sua utilização no Brasil nas últimas décadas.

### 2.2.1 Emissão monetária

O financiamento público através da emissão monetária é também conhecido como “imposto inflacionário”. Quando o governo emite novos saldos em moeda corrente, a moeda em poder dos indivíduos perde valor. Na prática, o governo se apropria de saldos reais da moeda nas mãos dos indivíduos.

O financiamento monetário dos gastos públicos foi utilizado de forma recorrente no Brasil até o Plano Real, de junho de 1994. A estabilização de preços trouxe inúmeros benefícios à economia brasileira, mas gerou uma restrição à capacidade do Estado de se financiar através de emissão monetária, gerando a necessidade de novas fontes de financiamento. Assim, a estabilização levou o setor público a buscar as duas fontes de financiamento remanescentes, produzindo um aumento simultâneo do endividamento e da carga tributária. O Quadro 2 evidencia que o “imposto inflacionário” foi um mecanismo importante de financiamento do Estado até 1994.

**Quadro 2 – Receita do “Imposto Inflacionário”**



Fonte: Ipeadata, cálculos sobre metodologia de ROCHA e SALDANHA<sup>1</sup>.

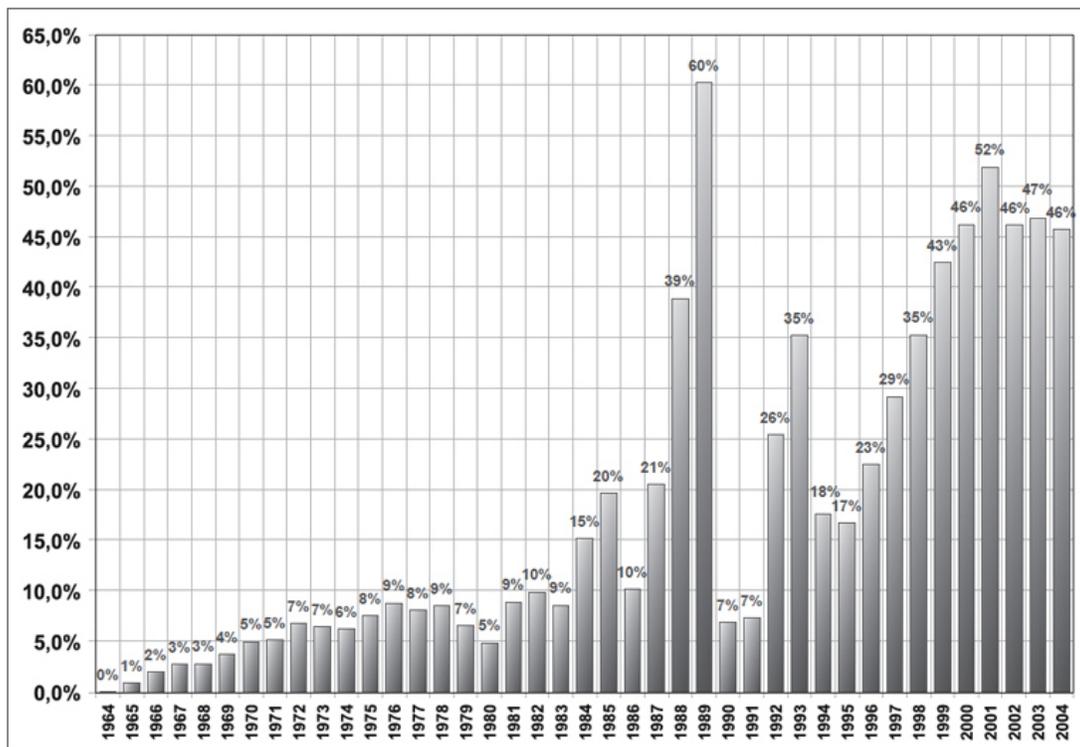
## 2.2.2 Endividamento público

O endividamento público foi sempre usado pelo governo brasileiro como fonte de financiamento de suas receitas. Chama a atenção, entretanto, que as reformas da década de 1960 possibilitaram o uso do endividamento em escala muito maior como fonte de financiamento<sup>2</sup>. O impulso para o desenvolvimento do mercado de títulos da dívida pública se deu em 1964, quando teve início o processo de indexação, com base na Lei n. 4.357, de 16-7-1964, que criou as Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (“ORTNs”) e institucionalizou a correção monetária. Antes da criação da ORTN, o mercado de títulos públicos praticamente não existia, devido à sua reduzida liquidez e à

baixa rentabilidade dos títulos – presos à lei da usura dos anos 1930 – comprometida pela expansão inflacionária. Os títulos públicos, até então, constituíam-se num conjunto de papéis nominativos e não padronizados que possuíam baixa credibilidade e atratividade, formados em sua maioria por apólices e obrigações de dívida, e que eram emitidas para os mais diversos fins, sendo que a maior parte deles era carregada de forma compulsória por instituições bancárias. A criação da ORTN trouxe novo mecanismo que protegia o adquirente da depreciação monetária.

O Quadro 3 evidencia que a dívida mobiliária federal interna ganhou relevância como instrumento de financiamento das despesas públicas a partir dos anos 1960 e da criação da ORTN. Note-se que a dívida é usualmente medida em percentual do Produto Interno Bruto, o PIB. Isso permite relativizar seu tamanho pelo tamanho da economia.

**Quadro 3 – Dívida mobiliária federal interna (% do PIB)**



Nota: a dívida mobiliária compreende Letras do Tesouro Nacional (LTN), Letras Financeiras do Tesouro Nacional (LFT), Bônus do Tesouro Nacional (BTN), Notas do Tesouro Nacional (NTN), CTN, CFT, Créditos securitizados, Títulos da Dívida Agrária (TDA), CDP, Dívida agrícola, Letras do Banco Central (LBC), Bônus do Banco Central (BBC e BBCA) e Notas do Banco Central (NBCA, NBCE e NBCF).

Note-se que, apesar da sua importância, a dívida mobiliária federal é apenas uma parte da dívida pública. Para se ter uma idéia mais ampla do tamanho da dívida pública brasileira, é útil separar dois conceitos, a dívida bruta e a dívida líquida.

A Dívida Bruta do Setor Público (“DBSP”) mede o total de passivos do governo. Nessa dívida, a parcela mobiliária (securitizada, ou em títulos) é a mais importante. Mais de 2/3 da dívida pública bruta correspondem a títulos públicos emitidos no mercado doméstico<sup>3</sup>. Esses títulos, que constituem a dívida mobiliária interna, são colocados no mercado pelos três níveis de governo junto a bancos, fundos de investimento, empresas e pessoas físicas.

A maior parte da dívida mobiliária do setor público brasileiro é de emissão do governo federal. Os passivos mobiliários dos governos estaduais e municipais são, atualmente, pouco relevantes. Em sua maior parte, eles foram transferidos à União com os acordos de renegociação que ocorreram a partir de 1997. Os Estados e Municípios devem hoje, juntos, cerca de R\$ 2,8 bilhões em títulos, de um volume que já foi superior a R\$ 50 bilhões em 1996. A Dívida Pública Mobiliária Federal Interna (“DPMFI”) é relevante não somente pelo seu tamanho, mas também pela sua importância na rolagem da dívida pública. Essa rolagem é feita em leilões regulares e eventuais, constituindo um mercado aberto que já experimenta um grau avançado de consolidação do ponto de vista institucional.

Quando se compara a dívida pública de diversos países, o conceito bruto costuma ser preferido por olhar apenas o lado dos passivos (que são genuinamente as dívidas do governo), sem descontar ativos cujo conceito pode variar de um país para o outro. No conceito bruto, a dívida brasileira é de aproximadamente 72,9% do PIB. Há países desenvolvidos, como a Itália e o Japão, que possuem dívida bruta muito superior à do Brasil, chegando a superar 100% do PIB. Já no

conceito líquido, a Dívida Líquida do Setor Público (“DLSP”) brasileira é da ordem de 50,0% do PIB. Ambos os dados correspondem à posição de fechamento do ano de 2006, no conceito de governo geral.

A medida mais ampla e conhecida que está disponível para a avaliação do tamanho da dívida pública no Brasil é a DLSP. Ela corresponde à soma de todos os passivos de todos os níveis do setor público, deduzidos dos ativos financeiros de alta liquidez detidos por eles, como as disponibilidades de caixa e créditos a receber. A utilização do conceito de dívida líquida tem fundamento, conforme Goldfajn, porque essa medida se aproxima de um conceito de patrimônio líquido do setor público<sup>4</sup>. Essa medida é internacionalmente reconhecida como um parâmetro eficaz para determinar a posição do estoque de endividamento do setor público.

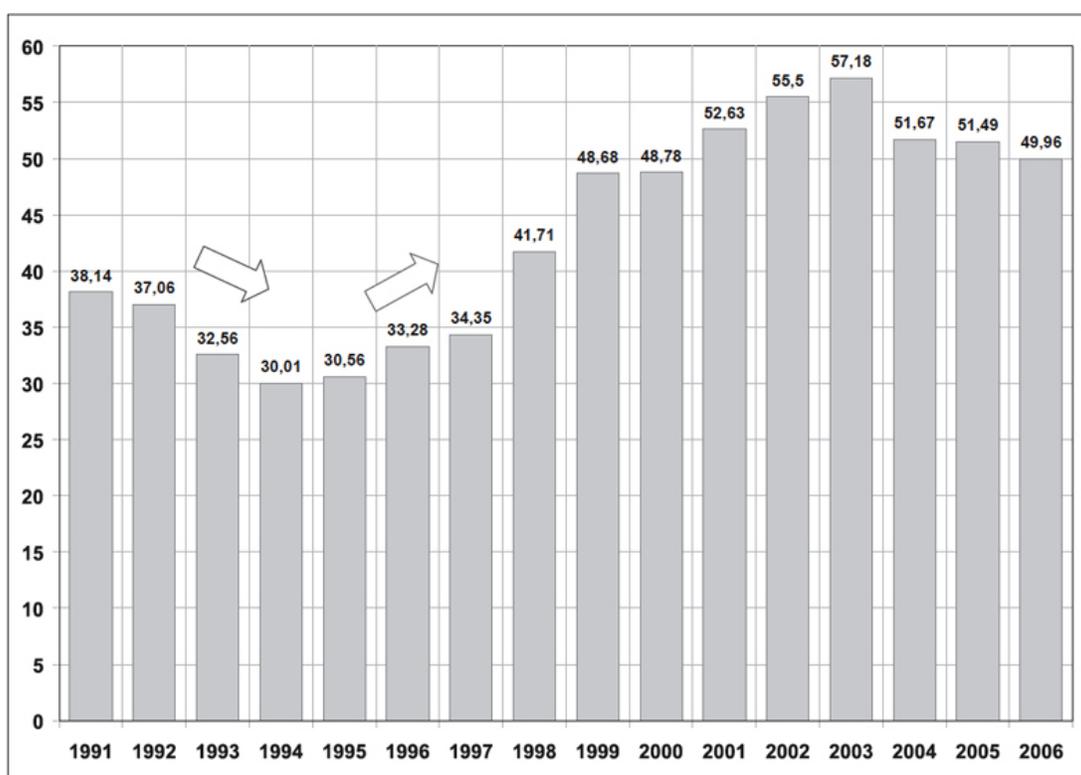
Quando o mercado financeiro avalia a solvência da dívida pública, ou seja, se vale a pena ou não emprestar ao governo<sup>5</sup>, costuma-se usar o conceito de dívida líquida. Assim, o Banco Central divulga, mensalmente, os dados da dívida do setor público. É a DLSP que ganha as principais manchetes dos jornais e é avaliada mais de perto pelo mercado financeiro nacional. É por isso que a DLSP é considerada a medida mais importante do endividamento do setor público não só em nosso País mas também em todos os outros países.

Sob o ponto de vista do financiamento da despesa pública em cada período, não importa o tamanho da dívida, mas sim a sua variação ou crescimento. Quando a dívida cresce, o aumento da dívida é o montante adicional que o setor público consegue obter naquele período para o financiamento dos seus gastos. Por outro lado, uma dívida elevada e estável significa que o governo obteve financiamento por meio dela no passado, mas não consegue obter financiamento adicional no presente.

Uma rápida observação da trajetória da dívida líquida, apresentada no Quadro 4, evidencia que ela não constitui na atualidade uma fonte de financiamento da despesa pública, estando em trajetória de queda nos últimos anos. As setas no Quadro destacam a trajetória antes e depois do Plano Real, mostrando que a estabilização teve efeito

relevante sobre a trajetória do endividamento do Estado brasileiro. Tal efeito somente poderia ter sido evitado através de redução de despesas públicas, mas isso se revelou politicamente inviável, dado o destino das principais propostas que foram submetidas ao legislativo federal a partir de meados dos anos 1990.

**Quadro 4 – Dívida Líquida do Setor Público (% do PIB)**



Fonte: Banco Central do Brasil.

Um marco importante do controle do financiamento público por meio do endividamento se deu no último trimestre de 1998, com o Programa de Estabilidade Fiscal, também conhecido como programa de ajuste fiscal. Naquele momento, foi iniciada a geração de superávits primários que contribuiriam, nos anos seguintes, para a estabilização da trajetória de crescimento da dívida pública em relação ao PIB. A principal crítica aos superávits primários realizados desde então é que

foram fortemente baseados em elevação de receita tributária, enquanto a despesa fiscal continuou em franco crescimento. Trata-se, assim, de programa calcado nas receitas públicas e na ampliação da carga tributária, com efeitos notórios sobre o crescimento e a competitividade da economia brasileira, como se discute no item a seguir.

### 2.2.3 Tributação

A tributação é a fonte regular de financiamento do Estado. No caso brasileiro, por muito tempo o ônus do financiamento do Estado foi compartilhado com os dois mecanismos já descritos, o imposto inflacionário e o endividamento. Entretanto, a partir de fins dos anos 1980 e, com maior ênfase, nos anos 1990, verificam-se fenômenos que colocam maior ênfase nesse mecanismo de financiamento em detrimento dos demais.

A Constituição Federal de 1988 teve como aspecto central o fortalecimento da Federação, redistribuindo as receitas entre as unidades federativas. Aumentou-se a autonomia dos Estados e Municípios, em especial com o retorno do direito de fixação de alíquotas do ICMS. A União também perdeu o direito de conceder isenções de impostos estaduais e municipais ou de impor condições e restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos aos Estados e Municípios. A reforma tributária contida na nova Carta não foi inovadora e não alterou a estrutura tributária. Seu foco foi a partilha dos recursos, por meio de uma descentralização dos recursos tributários disponíveis. Para Giambiagi<sup>6</sup>, “em linhas gerais, a reação do governo federal ao novo sistema tributário criado em 1988 resultou em queda na qualidade do sistema sem que tenha ocorrido de forma definitiva uma solução de seu desequilíbrio fiscal”. Reduziu-se, assim, o volume de recursos disponíveis à União, sem a correspondente desoneração dos encargos financeiros que cabiam a esse nível de governo. Este se deparou com um volume menor de receitas, enquanto deveria arcar com o mesmo volume de encargos. Em consequência, no pós-Constituição, foram adotadas medidas para compensar as perdas,

piorando a qualidade da tributação e dos serviços públicos. As principais medidas vieram na forma de:

1. Criação de novos impostos, contornando-se os que servem de base para a distribuição dos Fundos de Participação de Estados e Municípios e dos Fundos de Desenvolvimento Regional, constituídos por meio de recursos do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IR e IPI).

2. Reintrodução de impostos cumulativos, contribuições. Entre os principais exemplos, podem ser mencionados a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada em 1989; os aumentos sucessivos da alíquota da COFINS e a introdução de novos setores na sua base de cálculo; o aumento da alíquota do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); e a introdução do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), mais tarde reintroduzido como Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

Invariavelmente, essas fontes são buscadas entre impostos cumulativos, de cobrança mais simples, gerando nova deterioração da qualidade da tributação.

Podem ser identificados dois movimentos desde a década passada: aumento da carga tributária e piora de sua composição, com conseqüências negativas sobre o crescimento da economia. Quando o sistema tributário se deteriora, podem ser apontadas algumas conseqüências principais:

- Aumento da informalidade;
- redução de eficiência;
- redução de competitividade internacional das firmas locais, devido à desigualdade na incidência tributária.

O aumento da informalidade pode ser equiparado, em certa medida, a um avanço da corrupção. Os indivíduos que necessitam manter-se na formalidade, especialmente os assalariados cujo desconto de impostos e contribuições ocorre na fonte ou em folha, assim como empresas em cujas operações se verifica a substituição tributária, acabam arcando com uma carga tributária ainda maior para suportar a imensa quantidade de pessoas que atuam na informalidade. As conseqüências para o regime previdenciário são igualmente dramáticas, com impacto fiscal relevante.

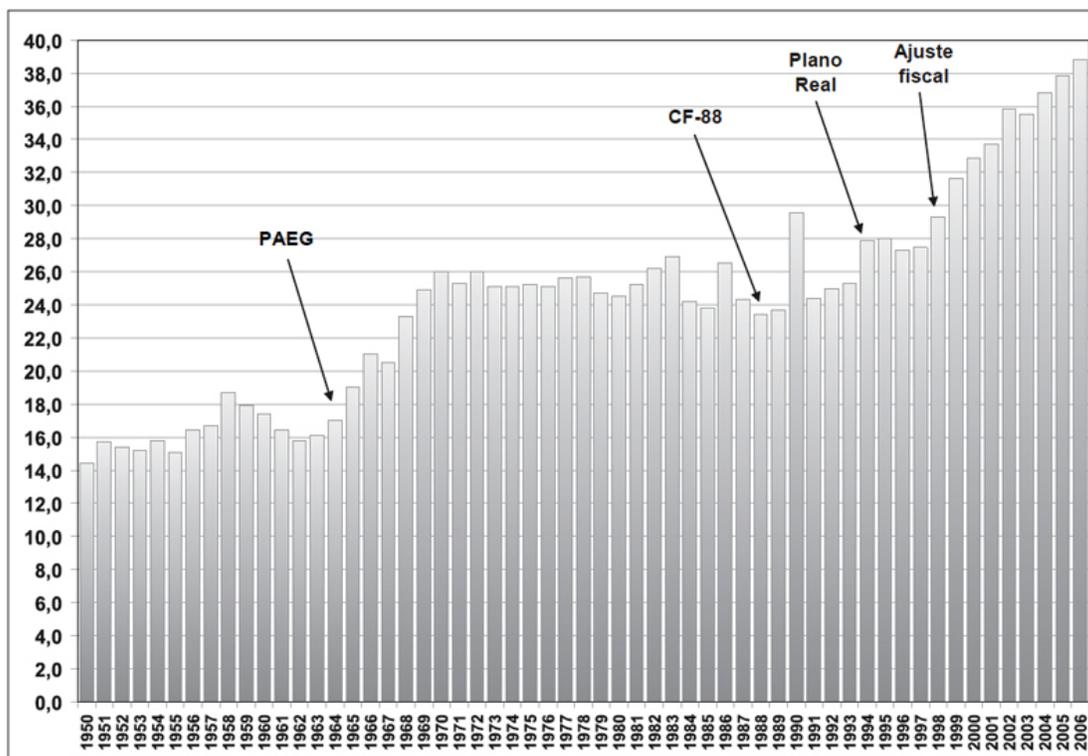
A redução de eficiência decorre, especialmente, do efeito de deslocamento (*crowding-out*) dos gastos públicos. Adicionalmente, o aumento de custos representados pelo incremento da carga tributária sobre os negócios individuais desestimulam a oferta de bens e serviços, tornando a economia menos capaz de introduzir inovações e avançar em direção à competitividade.

Finalmente, quando o sistema tributário perde qualidade, isto é, quando os impostos de incidência direta são substituídos por impostos de incidência indireta, especialmente quando se trata de impostos cumulativos, cria-se um diferencial negativo entre a tributação local e aquela que incide em outros países sobre as firmas concorrentes no mercado internacional.

A ampliação da carga tributária federal, baseada em impostos de qualidade crescentemente negativa, foi agravada em dois momentos na década passada. O primeiro deles é a estabilização de preços, em 1994, quando o governo federal se dedica à busca de compensações para a perda da receita até então obtida com a emissão monetária. Criam-se novos impostos,

O segundo momento de ampliação da carga tributária se dá com o Programa de Estabilidade Fiscal, que limitou a segunda fonte de financiamento das despesas, a expansão da dívida pública. Novamente, o governo federal busca a ampliação de sua receita tributária como forma de manter o seu perfil de gastos. Observe-se, no Quadro 5, os momentos de ampliação da carga tributária no período recente.

#### **Quadro 5 – Carga tributária (% do PIB)**



Fonte: Ipeadata; IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

Eis que, ao fim dos anos 1990, sem poder contar com o financiamento inflacionário e com possibilidades limitadas de ampliação de seu endividamento junto ao público interno e externo, a tributação surge como única fonte disponível para o financiamento dos gastos públicos federais. Tal fato constitui avanço político significativo, pois somente em meados dos anos 1990, após a estabilização de preços, o Brasil parou de “varrer para debaixo do tapete” os desequilíbrios das suas contas públicas, antes ocultados pela inflação e pelo aumento da dívida pública. Do ponto de vista do governo federal, essa limitação veio por meio de restrições que não são de ordem legal: o uso da inflação ficou impossibilitado pelo consenso político criado em torno da estabilidade de preços e o endividamento ficou limitado pela aceitação, pelo mercado financeiro local e internacional, do risco representado pelo setor público brasileiro. No caso dos governos subnacionais, as principais restrições vieram por meio dos acordos de renegociação de dívidas estaduais e municipais

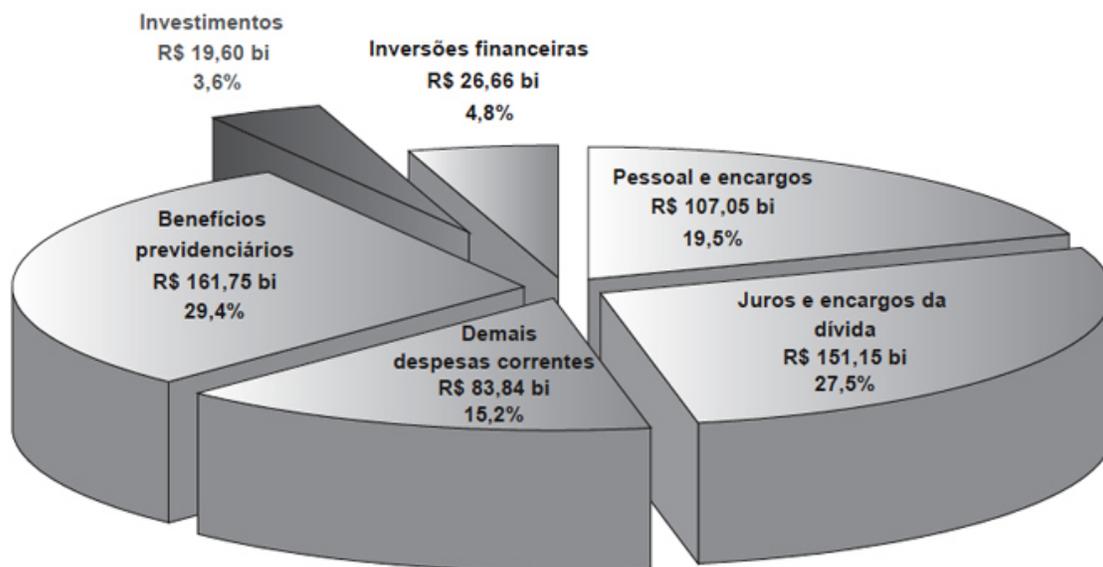
com a União, que incluíram cláusulas de ajuste fiscal, e pela Lei Complementar n. 101, de 4-5-2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Entretanto, o tamanho exagerado e a elevada taxa de crescimento das despesas públicas ainda exigem aumentos da carga tributária, deslocando o setor privado e causando também perda de competitividade. Notadamente, a ampliação da extração tributária envolve ônus político significativo. Ela só acontece, na atualidade, por que os grupos que recebem os encargos tributários adicionais têm menor propensão a mudar votos do que os grupos beneficiados pelos gastos públicos adicionais realizados a partir do aumento da carga tributária. Estabelece-se, assim, um sistema de incentivos voltado para a ampliação contínua da carga tributária nos próximos anos, com efeitos deletérios sobre a economia brasileira. Infelizmente, os gastos adicionais permitidos pela expansão em curso da carga tributária não são destinados a investimentos públicos, mas sim a gastos correntes.

## 2.3 Investimentos públicos

As limitações de financiamento impõem limites severos à expansão das despesas públicas, tanto para investimentos quanto para gastos correntes. A composição atual dos orçamentos, entretanto, não oferece espaço para os investimentos. Veja-se, por exemplo, a composição do orçamento federal em termos dos principais grupos de despesas. Conforme o Quadro 6, é notório que os investimentos federais ocupam parcela relativamente pequena das despesas. O orçamento público é dominado por despesas correntes, notadamente aquelas destinadas ao pagamento do pessoal ativo e inativo da União.

**Quadro 6 – Composição do orçamento fiscal e da seguridade social, por grupos, em 2006 (excluídos transferências, amortização da dívida e refinanciamentos)**



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Do lado das despesas públicas brasileiras, um dos principais desafios diz respeito ao regime previdenciário. No regime previdenciário brasileiro, baseado na adesão compulsória ao Sistema de Repartição (conhecido internacionalmente como sistema *pay-as-you-go*), o aumento da longevidade média dos brasileiros e a redução da natalidade têm causado uma redução na base de contribuições enquanto amplia os benefícios a serem pagos aos inativos. A dinâmica demográfica brasileira nas últimas décadas é marcada por um forte crescimento da população idosa que contrasta com um aumento bem mais modesto, tendendo a arrefecer nos próximos anos, da população em idade ativa que financia o sistema de Repartição. Essa rápida transição demográfica, que não constitui exclusividade brasileira, é a principal fonte de pressão sobre o sistema previdenciário, com implicações fiscais de grande magnitude.

Como consequência, o sistema previdenciário brasileiro apresenta hoje um grande déficit atuarial, tanto no Regime Geral de Previdência Social (“RGPS”), o sistema público que segura os trabalhadores do setor privado, quanto no Regime Jurídico Único, voltado para o funcionalismo público. O déficit de ambos os sistemas vem crescendo fortemente, a despeito das reformas da previdência realizadas pelas

administrações Fernando Henrique Cardoso e Lula. Resta, assim, pouca margem nas peças orçamentárias para uma maior alocação de recursos nas despesas de investimento.

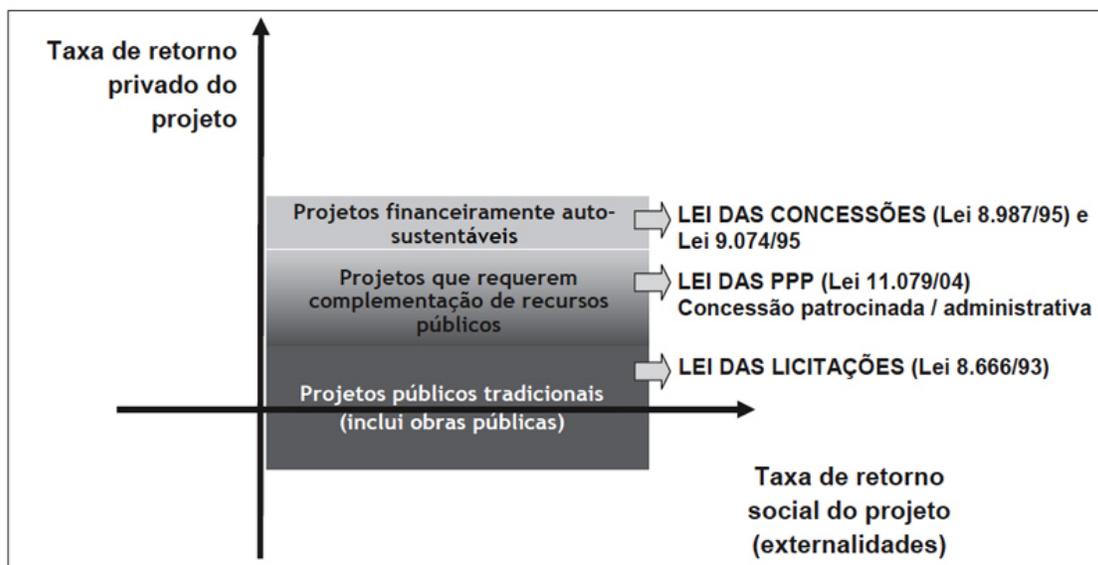
O ambiente de crescente escassez de investimentos públicos conduz o foco para os mecanismos de incentivo aos investimentos privados, tanto autônomos como em cooperação ou parceria com o setor público. Desde os anos 1990, o Brasil experimentou avanços legais propícios ao desenvolvimento dessas modalidades, ainda que parem restrições que têm limitado severamente a sua aplicação concreta. Os parágrafos a seguir discutem esses avanços e suas principais limitações.

Alguns tipos de investimento são mais complicados, notadamente os que envolvem a formação do capital na área de infra-estrutura. A disponibilidade de infra-estrutura é, historicamente, um dos gargalos do estoque de capital que impedem o crescimento da economia brasileira. Há setores críticos, como energia elétrica, saneamento e transportes, que recomendam atenção. Por se tratar de setores em que o custo fixo é muito elevado e as formas de capital são altamente específicas, o retorno do investimento ocorre em prazo muito longo, por isso a decisão de investimento está estreitamente relacionada à qualidade do ambiente regulatório e ao grau de segurança jurídica nas relações econômicas. Em geral, a coordenação dos investimentos pelo Estado é essencial à expansão do setor, embora quando os investimentos são feitos diretamente por ele a qualidade dos resultados tenha sido historicamente insatisfatória, além de sujeita à utilização política indevida, como se registra na história do país.

O quadro legal brasileiro apresenta, na atualidade, possibilidades de arranjos público-privados, especialmente (mas não exclusivamente) para investimento em setores de infra-estrutura. O Quadro 7 representa, de forma esquemática, as aplicações dos diplomas legais sobre o relacionamento público-privado. Note-se que projetos de alto retorno privado e baixo retorno social se adequam no perfil dos instrumentos oferecidos pelas Leis das Concessões, notadamente a Lei n. 8.987, de 13-2-1995, e a Lei n. 9.074, de 7-7-1995. Já projetos com menor retorno privado, mas com externalidades sociais importantes, se

enquadram no contexto da Lei n. 11.079, de 30-12-2004. Os projetos públicos tradicionais, com baixo retorno privado mas elevadas externalidades sociais, são candidatos típicos aos instrumentos da Lei n. 8.666, de 21-6-1993.

### Quadro 7 – Visão esquemática da Cooperação Público-Privada no Brasil



Não se deve esperar que a possibilidade de uma ampliação significativa do espaço para investimentos por meio de instrumentos de cooperação entre os setores público e privado venha a se concretizar a partir da simples disponibilização dos instrumentos listados acima. Ela depende de vários avanços na área institucional, que poderiam ampliar a eficácia dos mesmos instrumentos. Entre esses avanços, é fundamental a consolidação e a modernização dos marcos regulatórios setoriais. Esse é um processo em curso desde meados dos anos 1990, mas que experimenta momentos de paralisação e até mesmo de retrocesso. Entre as principais causas de eventuais paralisias e retrocessos, sobressaem os interesses de governos que não desejam entregar decisões de alto valor econômico a uma esfera técnica,

subtraindo-se do seu raio de manobra para ações de cunho político ou até mesmo auto-interessado (do ponto de vista do agente público).

## 2.4 Observações finais

Avaliou-se neste texto que a tibieza crônica dos investimentos públicos no Brasil está relacionada às suas fontes de financiamento. A partir de meados dos anos 1990, duas das três fontes de financiamento da despesa pública brasileira se viram fechadas. O financiamento inflacionário foi praticamente estancado com o Plano Real, que impôs um elevado custo político à prática anterior de financiar novas despesas com emissão monetária. Note-se que a inflação tem caráter concentrador de renda e, assim, essa estratégia usada nas décadas anteriores penalizou os mais pobres. Por sua vez, o uso de aumentos na dívida pública como fonte de financiamento encontrou um limite diante da aceitação dos mercados financeiros locais e internacionais ao risco soberano brasileiro.

Restou, portanto, a carga tributária como mecanismo de financiamento da despesa pública. Investimentos geralmente têm longa maturação e não apresentam todos os seus benefícios dentro do horizonte de um mandato executivo. Por outro lado, despesas correntes têm impacto imediato e, ainda que não sustentável, produzem apoio político e mais facilmente se convertem em votos aos que as realizam. Dessa forma, políticos agindo de forma auto-interessada só arcam com o ônus de elevar a carga tributária para gastar quando o benefício eleitoral desses gastos supera os seus custos políticos – e isso tipicamente ocorre quando se trata de gastos correntes e não de investimento. Essa idéia contribui, juntamente com outros fatores conjunturais e estruturais, para a explicação à deterioração contínua do perfil do orçamento federal, cada vez menos aplicado em despesas de capital e cada vez mais voltado para gastos correntes.

Diante do elevado ônus político associado à obtenção de financiamento para novas expansões do dispêndio público em bens de capital<sup>7</sup>, qualquer esforço de ampliação dos investimentos públicos deverá, necessariamente, passar por alguma forma de recomposição da

estrutura de despesa nos orçamentos públicos. Reduções nas despesas de custeio, através de ganhos de eficiência na gestão e reformas nos sistemas administrativo e previdenciário, contribuiriam decisivamente nessa direção. A institucionalidade brasileira atual, entretanto, não favorece tal realocação, de forma que é razoável antecipar como mais provável um cenário de continuidade da deterioração da qualidade dos orçamentos públicos no Brasil.

Na impossibilidade de se contar com mais investimento público, a cooperação com o setor privado aparece como possibilidade atraente. Os instrumentos legais já estão disponibilizados, por meio das leis das licitações, das concessões e das parcerias público-privadas. Também neste aspecto, entretanto, as dificuldades não são desprezíveis. A principal delas diz respeito aos requisitos institucionais que trariam segurança e que possibilitariam um menor retorno requerido da ponta privada das parcerias. A institucionalidade necessária exige tecnicidade e independência no processo decisório, o que confronta diretamente com o uso político e/ou auto-interessado de decisões públicas com alto valor econômico ou eleitoral. Essa resistência ao avanço no desenho institucional vem sendo, em parte, rompida desde a década passada. Há, entretanto, muito a se avançar nesse campo até que o Brasil possa contar com o volume de investimentos, públicos e privados, necessários para fazer frente a um processo de crescimento sustentado e duradouro da sua economia.

## REFERÊNCIAS

BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

BRASIL. **Lei n. 4.357**. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Brasília, 16 jul. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4357.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4357.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.666**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, e dá outras providências. Brasília, 21 jun.

1993. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.987**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, 13 fev. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8987cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8987cons.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.074**. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos, e dá outras providências. Brasília, 7 jul. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9074cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9074cons.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.079**. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Brasília, 30 dez. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L11079.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11079.htm)>.

FERNANDES, Orlando Assunção; TUROLLA, Frederico Araujo. Uma revisão de quarenta anos da dívida mobiliária interna (1964-2004). **Pesquisa & Debate**, São Paulo, v. 17, p. 215-236, 2006.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GOLDFAJN, Ilan. **Há razões para duvidar que a dívida pública no Brasil é sustentável?**. Brasília: Banco Central do Brasil, jul. 2002 (Nota técnica n. 25).

ROCHA, Roberto de Rezende; SALDANHA, Fernando M. C. B. Fiscal and quasi-fiscal deficits, nominal and real: measurement and policy issues. **Revista Brasileira de Economia**, v. 49, n. 3, p. 431-465.

1 Cf. ROCHA, Roberto de Rezende; SALDANHA, Fernando M. C. B. Fiscal and quasi-fiscal deficits, nominal and real: measurement and policy issues. **Revista Brasileira de**

**Economia**, v. 49, n. 3, p. 431-465, jul.-set., 1995.

2 Cf. FERNANDES, Orlando Assunção; TUROLLA, Frederico Araujo. Uma revisão dos quarenta anos da dívida mobiliária interna (1964-2004). **Pesquisa & Debate**, v. 17, p. 215-236, 2006, onde podem ser encontrados maiores detalhes sobre a evolução da dívida mobiliária.

3 Note-se que a dívida mobiliária é, por definição, uma dívida bruta, já que é constituída somente por passivos na forma de títulos públicos.

4 GOLDFAJN, Ilan. **Há razões para duvidar que a dívida pública no Brasil é sustentável?**. Brasília, Banco Central do Brasil, jul. 2002 (Nota Técnica n. 25).

5 No mercado financeiro, em geral, não se utiliza a pergunta “vale a pena emprestar a um determinado governo?”, mas sim uma questão do tipo “a que preço vale a pena emprestar a um determinado governo?”. A medida do prêmio de risco soberano reflete, em certa medida, a resposta a esta segunda questão.

6 GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 45.

7 O ônus político pode ser apontado como a restrição principal, mas é possível indicar também a perda de eficiência econômica, cujos efeitos geralmente se apresentam em horizonte que supera o ciclo político brasileiro.

# 3 GLOBALIZAÇÃO, MODERNIZAÇÃO E INOVAÇÃO FISCAL

*Marcos Cintra*

*Professor titular da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo – FGV/EAESP; atual vice-presidente da Fundação Getúlio Vargas/FGV; mestre em Planejamento Regional pela Harvard University; bacharel, mestre e doutor em Economia pela mesma universidade.*

## 3.1 Introdução

Uma das mais importantes questões contemporâneas na Administração Pública é encontrar caminhos para adequar os meios de financiamento do Estado ao novo ambiente político, econômico, social e tecnológico globalizado. O mundo moderno é marcado por uma conjuntura internacional de estratégia fiscal competitiva e profundamente imbricado com a revolução tecnológica da era da informática.

Nesse sentido, nota-se um esforço crescente para reformar os sistemas tributários convencionais, que vêm se mostrando crescentemente desgastados pela corrosão da eficácia dos mecanismos de exação das estruturas burocráticas, que se tornam cada vez mais impotentes para dirigir e controlar o processo fiscal em seus respectivos Estados nacionais.

A tônica dominante neste esforço renovador tem sido, por um lado, a busca de métodos formais de controle e fiscalização cada vez mais onerosos para o poder público e para o setor privado. Os gastos da Administração Tributária Pública se agigantam. Ao mesmo tempo, os custos de conformidade dos impostos ao setor privado para atender às novas e mais volumosas obrigações tributárias acessórias implicam elevação de preços ao consumidor e estimulam o surgimento de novas possibilidades de práticas desleais de concorrência mediante a crescente sofisticação dos mecanismos de planejamento tributário, de

evasão e de movimentação de fatores de produção e de capitais em todo o mundo.

Igualmente perturbador é que estas tendências acham-se presentes com maior intensidade em países federativos como o Brasil, bem como nos novos espaços econômicos formados por blocos de países integrados<sup>1</sup>. A superfície na qual se desenrola o jogo econômico mundial torna-se cada vez mais desigual mediante o surgimento de paraísos fiscais, zonas preferenciais e de uma predatória guerra fiscal, tanto interna quanto internacional.

Nesse mister, é importante a identificação de novas bases imponíveis tributárias, mais adequadas a essa nova realidade surgida a partir de meados do século passado. Há que evitar reformas baseadas na estrutura clássica de impostos, que, no dizer de Roberto Campos, “é uma curiosa relíquia artesanal na era eletrônica”<sup>2</sup>.

As bases convencionais, estruturadas sobre tributos declaratórios, aplicam em sua grande maioria os métodos conhecidos como “autolancamento e auto-recolhimento com auditoria”, uma tecnologia complexa, artesanal e profundamente contraditória com as tendências globalizantes e informatizadas das transações econômicas realizadas no mundo moderno. Exigem de cada pagador de impostos a auto-apuração e o oferecimento de seus rendimentos à tributação, e sua posterior submissão a auditorias amostrais para aferir a veracidade das informações. Nesse sistema, a fiscalização exige o acompanhamento físico das transações econômicas, uma tarefa ciclópica, a cada dia mais difícil e onerosa de ser realizada com sucesso. As transações eletrônicas, o comércio pela *internet*, a volatilidade e mobilidade crescentes de fatores, capitais, mercadorias e serviços tornam a tarefa quase impossível de ser concretizada por haver necessidade de fiscalizar e auditar um número incalculável de transações que se realizam a cada momento. O resultado é a crescente necessidade de novos investimentos em tecnologia de informação por parte do poder público, quando a privacidade pessoal e o sigilo econômico tornam-se vítimas desta assustadora realidade *orwelliana* que toma conta do dia-a-dia dos agentes econômicos. Agravando ainda mais o quadro, criam-se áreas cinzentas e indivisíveis entre a auditoria tributária e a

atividade policial repressiva, tornando o contribuinte um suspeito em potencial, até prova em contrário.

Luigi Nese afirma que:

Hoje em dia já ‘transportamos’ serviços via Internet quando fazemos os chamados ‘download[s]’ de arquivos contendo, por exemplo, livros e músicas. Da mesma forma, no setor de serviços, estamos transportando, por via digital, *softwares*, projetos de engenharia, de arquitetura, de propaganda, tradução de documentos, informações, acesso a banco de dados etc. Nesses casos, a nota fiscal se torna uma peça de ficção. Portanto, o sistema tributário tem de dar conta dessa nova tecnologia. O que deve ser fiscalizado não é mais a mercadoria em trânsito, mas os valores envolvidos na transação. No instante em que alguns economistas já questionam a função e a quantidade dos bancos centrais existentes, é preciso pensar mais numa tributação de meios de pagamento do que, propriamente, na tributação sobre o bem. Quando alguém efetua o pagamento de uma compra virtual, seja por meio do cartão de crédito ou de uma ordem de pagamento, é nesse momento que deve haver a cobrança de imposto. Creio que seria a única maneira de controlar esse tipo de operação e o fluxo monetário entre os países<sup>3</sup>.

Esforços meramente reformistas poderão não ser suficientes para enfrentar as vicissitudes desta nova ordem econômica mundial. Há que buscar alternativas inovadoras, capazes de conter a explosiva burocracia tributária resultante destes novos desafios.

Ao invés de embate com os inconvenientes desta nova realidade, a exemplo do uso de legislação regulamentadora dos preços de transferência<sup>4</sup> e das polêmicas normas antielisão, há que se desviar deles, buscando alternativas e atalhos que abram novas possibilidades de garantir o financiamento seguro, estável e eficiente do poder público. Longe do desejo de utilizar o “princípio da conveniência”, como alguns defensores do conservadorismo tributário insistem em afirmar em suas críticas às inovações tributárias, o que se pretende com o “princípio do desvio” é evitar a deflagração de conflitos de crescente gravidade entre o Estado, carente de formas estáveis e eficazes de financiamento, e os pagadores de impostos, cada vez mais escassos e sobretaxados, a partir da fuga de parcelas crescentes dos contribuintes para a economia informal, para a evasão, para os paraísos fiscais e para a sonegação.

A tese dita que se as economias modernas insistirem em manter o atual conservadorismo tributário, buscando apenas corrigir, calibrar e reformar seus sistemas de arrecadação de impostos, ao invés de inovar, não há como imaginar que os tributos convencionais e ortodoxos gerados na era do papel, dos livros contábeis, das barreiras físicas de transporte e comunicação, e do Estados nacionais autônomos, serão capazes de evitar a generalizada evasão tributária e suas dramáticas conseqüências para o financiamento do Estado moderno.

### 3.2 A síndrome dos porcos assados<sup>5</sup>

Certa vez, ocorreu um incêndio num bosque onde havia alguns porcos, que foram assados pelo fogo. Os homens, que até então os comiam crus, experimentaram a carne assada e acharam-na deliciosa. A partir daí, toda vez que queriam comer porco assado incendiavam um bosque. O tempo passou, e o sistema de assar porcos continuou basicamente o mesmo.

Mas as coisas nem sempre funcionavam bem: às vezes os animais ficavam queimados demais ou parcialmente crus. As causas do fracasso do sistema, segundo os especialistas, eram atribuídas à indisciplina dos porcos, que não permaneciam onde deveriam, ou à inconstante natureza do fogo, tão difícil de controlar, ou, ainda, às árvores, excessivamente verdes, ou à umidade da terra ou ao serviço de informações meteorológicas, que não acertava o lugar, o momento e a quantidade das chuvas.

As causas eram difíceis de determinar: na verdade, o sistema para assar porcos era muito complexo. Fora montada uma grande estrutura: havia maquinário diversificado, indivíduos dedicados a acender o fogo e especialistas em ventos – os anemotécnicos. Havia um diretor-geral de Assamento e Alimentação Assada, um diretor de Técnicas Ígneas, um administrador-geral de Reflorestamento, uma Comissão de Treinamento Profissional em Porcologia, um Instituto Superior de Cultura e Técnicas Alimentícias e o *Bureau* Orientador de Reforma Igneooperativas.

Eram milhares de pessoas trabalhando na preparação dos bosques, que logo seriam incendiados. Havia especialistas estrangeiros estudando a importação das melhores árvores e sementes, técnicas para gerar fogo mais intenso etc. Havia grandes instalações para manter os porcos antes do incêndio, além de mecanismos para deixá-los sair apenas no momento oportuno.

Um dia, um incendiador qualquer resolveu dizer que o problema era fácil de ser resolvido – bastava, primeiramente, matar o porco escolhido, limpando e cortando adequadamente o animal, colocando-o, então, em uma armação metálica sobre brasas, até que o efeito do calor – e não as chamas – assasse a carne.

Tendo sido informado sobre as idéias do funcionário, o diretor-geral de Assamento mandou chamá-lo ao seu gabinete e disse-lhe:

– Tudo o que o senhor propõe está correto, mas não funciona na prática. O que o senhor faria, por exemplo, com os anemotécnicos, caso viéssemos a aplicar a sua teoria? E com os acendedores de diversas especialidades? E os especialistas em sementes? Em árvores importadas? E os desenhistas de instalações para porcos, com suas máquinas purificadoras de ar? E os conferencistas e estudiosos que, ano após ano, têm trabalhado no Programa de Reforma e Melhoramentos? Que faço com eles se a sua solução resolver tudo, hein?

– Não sei, disse o funcionário, encabulado.

– O senhor percebe agora que a sua idéia não vem ao encontro daquilo que necessitamos? O senhor não vê que, se tudo fosse tão simples, nossos especialistas já teriam encontrado a solução há muito tempo? Que outros países já a teriam adotado? O senhor, com certeza, compreende que eu não posso simplesmente convocar os anemotécnicos e dizer-lhes que tudo se resume a utilizar brasinhas, sem chamas? O que o senhor espera que eu faça com os quilômetros de bosques já preparados, cujas árvores não dão frutos e nem têm folhas para dar sombra? E o que fazer com nossos engenheiros em porcopirotecnia? Vamos, diga-me!

– Não sei, senhor.

– Bem, agora que o senhor conhece as dimensões do problema, não saia dizendo por aí que pode resolver tudo. O problema é bem mais sério do que o senhor imagina. Agora, entre nós, devo recomendar-lhe que não insista nessa sua idéia – isso poderia trazer problemas para o senhor no seu cargo.

### **3.3 A nova realidade mundial**

O mundo de hoje é global e informatizado. As principais modificações nessa nova, e ao mesmo tempo historicamente velha, ordem de organização social e econômica são a crescente concentração e a maior escala operacional das empresas, o deslocamento hegemônico estratégico para o setor financeiro, e o surgimento do conceito da informação total e em tempo real.

Essas alterações na forma de organização e de comportamento econômico afetaram inúmeros conceitos tidos como verdades absolutas em administração pública, tais como a soberania nacional, a democracia representativa, as políticas de desenvolvimento interno, a distribuição de renda, as origens das vantagens comparativas, o processo inflacionário, os direitos sócio-econômico-trabalhistas e os padrões de comércio internacional. Os reflexos dessas mudanças obviamente afetam os conceitos jurídicos, políticos, sociais e culturais em todo o planeta. Nesse texto, abordaremos particularmente os efeitos dessas alterações no campo tributário.

O novo padrão de intensa movimentação de mercadorias e capitais impõe novos parâmetros de comportamento tanto para governos como para empresas. A informatização e as novas formas de gestão aumentaram a produtividade. Os processos de produção e comercialização adquiriram escalas mundiais. A localização territorial perdeu importância na definição de produtos, no planejamento estratégico e nos padrões de compra de insumos e de distribuição de produtos, principalmente nas empresas transnacionais. O mercado financeiro internacional passou a girar grandes volumes de recursos, tornando praticamente impossível a tarefa de acompanhar, controlar e

classificar tais fluxos e suas representações materiais para poderem servir de base para um sistema tributário convencional.

O avanço tecnológico e a revolução da informática afetaram em profundidade as formas como as trocas econômicas se realizam nas economias contemporâneas. A moeda manual vem sendo substituída pela moeda escritural, em suas várias modalidades, como o cheque, o cartão e a moeda eletrônica. Em breve as economias modernas serão totalmente “desmonetizadas”.

O termo *cashless society*<sup>6</sup> resume um novo ambiente econômico em gestação no mundo moderno. Alvin Toffler<sup>7</sup> já indica que a produção e as relações comerciais poderão no futuro dispensar a existência de moeda, ocorrendo por meio de processos e sistemas estritamente contábeis. O crescimento desta riqueza não-monetária terá implicações profundas, ainda não devidamente avaliadas, por desconhecidas e não mensuradas. Mas já indicam um caminho provável de profundas alterações<sup>8</sup>.

Nesse complexo cenário, cabe indagar sobre os impactos gerados na administração tributária. Qual o efeito desse fenômeno sobre os contribuintes?

As bases tributárias convencionais como a renda pessoal, o lucro das empresas, o consumo e o patrimônio deixam de ser as formas predominantes de exação e adquirem características distintas frente a este novo cenário mundial.

As pessoas físicas com altos rendimentos passaram a ter uma mobilidade física que jamais tiveram. A territorialidade não mais define a tributação pessoal de rendas. Profissionais, artistas, esportistas, executivos e grandes empresários escolhem seus domicílios fiscais e investem seus rendimentos em países onde a tributação é menor. Tornam-se alvos voláteis e incertos para os fiscos de seus respectivos países.

No caso dos lucros das empresas, a mobilidade é ainda mais acentuada. As grandes empresas multinacionais passam a utilizar preços de transferências em suas relações internas, e a escolha na localização de suas bases de operação passam a ser instrumentos de

minimização de suas obrigações tributárias mediante práticas variadas de *profit shifting*.

A facilidade no transporte de pessoas por todo o mundo, o turismo de lazer e de negócios afetam a tributação do consumo. Comerciantes e turistas podem adquirir produtos de elevado valor agregado em países que oferecem preços mais reduzidos. A expansão acelerada do comércio pela internet dificulta a tributação convencional, obscurecendo a identificação dos locais de origem e destino da operação.

Nesse contexto de profundas mudanças de paradigmas comportamentais e administrativos, a eficácia dos sistemas tributários convencionais é desafiada, principalmente com o surgimento de “paraísos fiscais” espalhados em todo o mundo. A engenharia financeira e tributária permite a montagem de complexas operações envolvendo fundações familiares, sociedades de serviços especializados, *trading companies* e fundos de investimentos, colocando em xeque as estruturas tributárias ortodoxas baseadas em impostos tradicionais.

Na economia globalizada, o dinheiro se move de forma instantânea e praticamente anônima entre as fronteiras nacionais. O problema para os governos modernos é que, quando os fluxos financeiros se movimentam, levam receitas tributárias com eles, em geral para paraísos fiscais ou para países de baixa tributação. Estimativas mostram que eles desviam anualmente cerca de US\$ 250 bilhões de arrecadação tributária do restante do mundo, sendo US\$ 70 bilhões somente da economia norte-americana<sup>9</sup>.

As atuais estruturas fiscais são enfraquecidas por decisões tomadas por pessoas e empresas em diferentes partes do mundo e sobre as quais os governos nacionais possuem escassa possibilidade de controle. Tal situação leva o poder público a buscar compensação na excessiva tributação de bases menos voláteis e com menor mobilidade, como os assalariados do setor formal e os prestadores de serviços não-comercializáveis. Paraísos fiscais “enfraquecem as receitas tributárias de países ‘reais’, limitando a habilidade desses países de financiar serviços públicos, forçando-os a tributar bases de menor mobilidade,

como o trabalho, a propriedade, o consumo” (tradução nossa)<sup>10</sup>. Isso, por sua vez, gera estímulos à evasão e à sonegação.

Ainda que os métodos administrativos de controle e fiscalização do fisco sejam operacionalmente modernizados, as estruturas sobre as quais estão assentados continuam estruturalmente arcaicas, permanecendo em grande parte desajustadas à realidade do novo modo de produção que surge no mundo moderno.

O antigo paradigma “fordista” de produção industrial, territorial e administrativamente concentrado inspirou os modelos tributários convencionais e levou ao desenvolvimento de métodos de arrecadação e controle baseados no sistema “autodeclaratório com auditoria”. Essa forma de organização deixa de ser hegemônica. Mas o sistema tributário gerado por esse antigo modo de produção ainda prevalece no pensamento tributário convencional, não obstante o surgimento de evidências avassaladoras acerca de sua crescente dissonância com os ditames do mundo moderno.

Ainda hoje uma garrafa de vinho de Bento Gonçalves, no Rio Grande do Sul, é acompanhada fisicamente pela fiscalização desde o momento em que sai da vinícola, com sua nota fiscal discriminando tipo, peso, embalagem, valor etc., até seu destino final, em uma mesa de restaurante em São Paulo ou em uma reunião familiar em Roraima. Ao chegar em algum distribuidor, transportador, armazenador, intermediário ou supermercado em qualquer ponto do país, o produto é conferido, fiscalizado, e visualmente inspecionado, tendo em vista o atendimento das obrigações tributárias.

Se isso era operacional no passado, quando a abrangência das transações econômicas eram geograficamente restritas às regiões de operação de produtores e consumidores, tal método tornou-se hoje exasperadoramente ineficiente e burocratizado. Não há como aplicá-lo, por exemplo, às centenas de milhões de transações realizadas diariamente em economias modernas como a do Brasil, ou a um consultor que exporta suas recomendações a seu cliente, em outro país, por *e-mail*, de sua residência, ou a serviços de *call centers* estabelecidos em continentes muitas vezes distintos da área de comercialização que atendem.

O fenômeno da globalização e da informatização afeta todas as economias do mundo:

O verdadeiro problema é que a globalização tornou o atual sistema de tributação das multinacionais arcaico. A tributação baseia-se em fronteiras nacionais, mas as companhias operam entre continentes e podem facilmente transportar dinheiro e bens físicos ao seu redor. Até que os sistemas tributários reflitam essa realidade, as dificuldades persistirão (tradução nossa.)<sup>11</sup>.

O Brasil precisa adequar seu sistema tributário ao mundo contemporâneo. A informatização dos bancos e a predominância da moeda eletrônica convergem para a adoção de uma nova base tributária e para um sistema de impostos baseado na movimentação financeira.

### **3.4 O sistema tributário brasileiro**

O Brasil possui uma estrutura tributária complexa. São impostos sobre a renda, o patrimônio e a produção, além de taxas de serviços e contribuições sobre o faturamento e a folha de salário das empresas.

Essa parafernália de tributos extrai cerca de 35% do valor de toda a produção de bens e serviços. Historicamente, a arrecadação de impostos oscilou entre 22% e 25% do PIB até meados da década de 1990, quando, então, passou a absorver fatias crescentes do produto nacional.

A fúria arrecadatória do governo se intensificou com a estabilização da moeda, quando, com o fim do imposto inflacionário, os desequilíbrios orçamentários demandaram ações voltadas à recuperação da capacidade de investimento do poder público. A opção pelo aumento da arrecadação se deu com a criação de novos tributos, aumento de alíquotas e alterações na base de cálculo dos impostos. Muitas dessas medidas foram implementadas de forma administrativa através de portarias e decretos, que gradualmente foram expandindo as receitas públicas. Essas ações pontuais criaram uma colcha de retalhos, aprofundaram as distorções da estrutura produtiva do país.

Para manter sua competitividade, as empresas passaram a ver na sonegação e na evasão de impostos uma forma de sobrevivência. Sonegar é hoje a característica predominante do sistema tributário brasileiro.

A evasão gerou um padrão de incidência tributária sobre a produção tão caótico, imprevisível e devastador a ponto de poder quebrar uma empresa eficiente, que paga seus impostos corretamente, e de fazer sobreviver uma ineficiente, que sonega e saqueia seus concorrentes. A sonegação se tornou um polpudo prêmio à ineficiência e à desonestidade.

O aperfeiçoamento de instrumentos públicos de controle e fiscalização, como o cruzamento entre a declaração de rendimento do contribuinte e sua movimentação bancária, a instalação de modernos e poderosos computadores com gigantesca capacidade de busca, armazenamento e cruzamentos de dados econômicos, bem como o aprimoramento dos mecanismos operacionais dos sistemas de inteligência tributária e policial, devem elevar ainda mais a carga de impostos para muitos contribuintes.

Dessa forma, deve aumentar a carga de tributos incidentes sobre o consumo, que já é alta. Bens duráveis, por exemplo, carregam uma carga de impostos em seus preços entre 40% e 50%, enquanto em outros países os tributos pesam em torno de 6% a 7%. Os alimentos industrializados carregam em seus preços cerca de 1/3 de impostos, enquanto a média internacional é de 7%. Esta situação penaliza, sobretudo, os grupos de baixa renda, que despendem nesse item maior fração de suas rendas do que as camadas de renda mais elevada.

Os tributos incidentes sobre a folha de salário das empresas constituem outro fator que causa anomalias na economia brasileira. O alto custo de contratação e manutenção de funcionários é uma das principais causas do crescimento da economia informal registrada nos últimos anos. Metade dos trabalhadores brasileiros não tem carteira assinada, fenômeno que barateia custos para as empresas e desonera os salários recebidos pelos empregados, que, em muitos casos não declaram esses rendimentos.

A sonegação, portanto, é hoje o tumor a ser extirpado do sistema tributário nacional, e deve ser o foco dos esforços em busca de sistemas de arrecadação mais eficientes e mais universais. No rol dos atuais tributos, apenas a CPMF (recentemente extinta) era capaz de neutralizar parcialmente esta anomalia.

O grande desafio é ampliar a base de contribuintes, fazendo todos pagarem, e, assim, fazer com que os que pagam muito paguem menos, e os que pagam pouco, ou nada, passem a contribuir com o esforço social de financiamento do Estado.

### 3.5 A escolha da espécie tributária

Em contraposição à tese de que o foco dos esforços de construção de um novo sistema tributário deva ser a busca da universalização da base de contribuintes mediante a eliminação da evasão e da sonegação, há quem acredite que o grande problema a ser superado é a cumulatividade presente no sistema tributário brasileiro. Em outras palavras, a discussão está centrada no debate entre os que defendem a universalidade e os que defendem a não-cumulatividade<sup>12</sup>.

Setores empresariais aliaram-se à burocracia pública e privada com ligações funcionais com o sistema tributário para se posicionar, de modo quase paranóico, contra a cascata dos tributos cumulativos<sup>13</sup>. Esses grupos convenceram parte da opinião pública que os impostos cumulativos representam o maior problema da atual estrutura tributária brasileira<sup>14</sup>.

O debate centra-se no IPMF/CPMF, instituído como uma usurpação da proposta do Imposto Único pelo governo<sup>15</sup>. Começou com a proposta para substituir os atuais tributos declaratórios por um único imposto arrecadatório não-declaratório sobre movimentação financeira. Mas, ao invés de ser único, transformou-se em um imposto a mais a onerar o setor privado brasileiro.

A CPMF foi o principal alvo da artilharia dos que julgam a cumulatividade como o principal obstáculo a ser enfrentado na reforma tributária. Ao fazerem isto, relegam a sonegação a um plano secundário. A CPMF foi uma espécie tributária de grande eficácia

arrecadatória e de baixo custo, tanto para o governo como para o contribuinte. Por ser insonegável, ela incomodava uma minoria que se beneficiava dos sistemas tributários convencionais.

A transação financeira como base de incidência tributária surgiu com a recente supremacia da moeda escritural sobre a moeda manual, e com a intensa informatização das operações bancárias. A convergência entre a busca da unicidade tributária e a solidificação de um sistema baseado na moeda escritural eletrônica deu origem à proposta do Imposto Único no Brasil, que introduziu a movimentação financeira como nova base tributária.

A principal razão de seu ressurgimento no Brasil advém de razões históricas. Ainda que o Imposto Único tenha uma longa e respeitável tradição na evolução do pensamento econômico, ele nunca pôde se materializar, pois em nenhuma circunstância histórica uma sociedade reuniu as duas condições básicas para a efetiva operacionalização do conceito de transação como base tributária. A primeira é a existência de um sistema bancário altamente informatizado, com um sistema nacional em tempo real de compensação de cheques e documentos. A segunda, é a predisposição cultural da sociedade de não usar moeda manual, substituindo-a pelas mais variadas formas de moeda escritural.

Apenas o Brasil preenche plenamente esses dois quesitos. Possui um dos sistemas bancários mais desenvolvidos e informatizados em todo o mundo, com padrões tecnológicos superiores aos encontrados em países desenvolvidos, como os Estados Unidos ou a União Européia. Em realidade, o “Brasil é referência mundial na tecnologia bancária”<sup>16</sup>. Além disso, o Brasil é uma das economias mais desmonetizadas do mundo, e que, culturalmente, já absorveu a inevitável substituição da moeda metálica manual pela moeda escritural, principalmente pela moeda eletrônica<sup>17</sup>.

Em 1993, quando se discutia a criação de um imposto sobre movimentação financeira com o propósito de contribuir para o ajuste das contas públicas (o IPMF instituído naquele ano), e depois para financiar a saúde pública (a CPMF criada em 1996), muitos críticos desse tipo de tributo alardearam que o mesmo seria danoso ao sistema

produtivo nacional. Os fatos acabaram desmentindo as profecias catastróficas apregoadas na época<sup>18</sup>.

A CPMF foi usada, com sucesso, para atingir múltiplas finalidades: garantir o ajuste fiscal, custear a saúde pública, alimentar o fundo de combate à pobreza, detectar os sonegadores, e aumentar o salário mínimo. Mesmo assim, muitos insistem em ignorar suas qualidades, principalmente a de aliviar o contribuinte brasileiro. Afinal, se a CPMF não tivesse existido, os impostos convencionais, quase sempre ineficientes e injustos, necessitariam de alíquotas mais elevadas, onerando ainda mais fortemente os contribuintes indefesos. Ainda que, com certa ligeireza, se lhe atribua inúmeras distorções econômicas graves, esse tipo de tributo deixa um saldo amplamente favorável quando se pesam suas vantagens e desvantagens.

A objeção mais comum se refere ao impacto prejudicial de sua cumulatividade nos mercados financeiros e no comércio exterior, que será analisada adiante.

O mais importante, contudo, é que um tributo sobre movimentação financeira, como foi a CPMF, tem um mérito inegável, convenientemente ignorado por vários de seus críticos: o de eliminar do atual sistema tributário sua maior aberração, qual seja, as diferenças artificiais de custos de produção causadas pela ampla e generalizada sonegação de impostos no país. A forma pela qual a evasão de impostos distribui a atual carga tributária implica distorção econômica mais grave do que a alegada alteração nos preços-relativos que um *turnover tax*, como a CPMF, poderia causar na economia brasileira, já que, em realidade, a CPMF é uma espécie tributária capaz de atenuar essa distorção, como será visto mais adiante.

Contudo, ela irritava e enfurecia os grandes sonegadores porque eles não podiam evitá-la. Em geral, o custo da evasão acabava superando a própria economia tributária. Esta é a vantagem de um imposto não-declaratório, que, por ser insonegável, permite alíquotas baixas, porém universais. Esse tipo de tributação reduz custos, elimina a corrupção, distribui o ônus tributário na exata proporção das operações econômicas realizadas pelos contribuintes, e assim os que

pagam muito hoje, como os assalariados, poderão pagar menos, e os que sonegam, pagarão as suas partes.

A questão da cumulatividade, portanto, é uma crítica ao imposto eletrônico facilmente refutável. O verdadeiro, e o maior problema da estrutura tributária brasileira e fonte de profundas distorções na economia do país, é, seguramente, a sonegação e a evasão de impostos, estimuladas pela alta e mal distribuída carga tributária imposta aos contribuintes<sup>19</sup>.

### 3.6 Custo de conformidade

Um aspecto fiscal que tem despertado muita atenção no Brasil é a análise dos custos operacionais tributários. Estudo feito por Aldo Bertolucci supre importante lacuna no estudo dessas questões.

Diz o autor:

Os custos de conformidade à tributação (*compliance costs of taxation*) correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes. Declarações relativas a impostos, informações ao Fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais ... <sup>20</sup>.

Esses desembolsos representam uma pequena parcela dos custos totais dos tributos por tratarem-se apenas de gastos monetários suportados pelas empresas no atendimento de suas obrigações com o fisco. A eles devem se somar os custos operacionais públicos nos três níveis de governo, bem como os custos temporais e psicológicos impostos ao contribuinte, além dos gastos a serem imputados pelas distorções e pela perda de eficiência alocativa e distributiva dos tributos, e pela própria obrigação tributária em si mesma.

Os resultados da pesquisa são dramáticos. O valor total dos custos de conformidade das companhias abertas atinge 0,32% da receita bruta na média das empresas pesquisadas.

Nas empresas menores, com faturamento bruto anual de até R\$ 100 milhões, a despesa atinge 1,66%. Calculando-se a incidência desses desembolsos como proporção do PIB, chega-se a 0,75% no total das companhias abertas e 5,82% no caso das empresas abertas de menor porte. Conclui-se que para a esmagadora maioria das empresas brasileiras, cujo faturamento é inferior a R\$ 100 milhões anuais, os custos de conformidade deverão ser superiores aos 5,82%<sup>21</sup>.

Os elevados custos operacionais tributários são um grande peso morto na economia brasileira. Manter uma estrutura tributária baseada em impostos declaratórios convencionais, característica contida nas propostas de reforma tributária que o governo tem enviado ao Congresso ao longo dos últimos dez anos, irá perpetuar um sistema complexo e dispendioso. Os custos administrativos tributários, ou seja, os custos públicos para a administração do sistema de arrecadação é, no Brasil, de 1,5% do PIB, ou pouco mais de 4% do valor total arrecadado nos três níveis de governo, segundo Bertolucci. Há poucas estimativas disponíveis em outros países, mas estima-se que na Nicarágua seja de 3,86% do valor arrecadado, 3% no Peru, 1,47% no Reino Unido, 1,18% no Canadá, 0,87% na Colômbia e 0,83% nos EUA<sup>22</sup>.

O custo de conformidade é fator determinante na opção da maioria das empresas brasileiras pelo regime de tributação de lucro. Curiosamente, optam por um regime que implica tributação maior, mas que é compensada por custo de conformidade mais baixo. Afirma o ex-Secretário da Receita Federal Everardo Maciel que:

Tanto no Simples, como no lucro presumido, o pagamento da Cofins é feito de forma cumulativa. Conclui-se, portanto, que opcionalmente o contribuinte brasileiro pessoa jurídica, em 93% dos casos, prefere o regime cumulativo (...). A alíquota efetiva média do lucro presumido é 3,87%. Já o lucro real é 1,22%. Ainda assim, há mais empresas optando pela tributação do presumido, portanto pelo pagamento da Cofins cumulativa. A razão está no chamado custo de conformidade. Os custos no lucro presumido são muito menores e a segurança é muito maior<sup>23</sup>.

Vale lembrar que, além das dificuldades e custos implícitos na legislação tributária doméstica, há que considerar os custos ligados à complexa legislação tributária internacional. Segundo Fernando Aurélio Zilveti, Carlos Eduardo Costa Toro, e Bianca Maia de Britto, apenas para evitar dupla tributação, o número de tratados internacionais aumentou 2.000% nos últimos cinquenta anos, “podendo atingir ainda na metade deste século a casa de 16.000, numa projeção bastante otimista”<sup>24</sup>.

Vale concluir, reproduzindo as palavras de Bertolucci, que:

Comparando a incidência de custos da Administração Tributária do Brasil com a de outros países, verifica-se que são os mais elevados de todos, exceção feita a Portugal que está tão longe dos outros levantamentos que poderia conter algum erro metodológico. Acrescente-se a isso o fato de que não se conhecem os custos dos tributos e contribuições estaduais e municipais, que podem ser percentualmente superiores aos custos da União. Isso porque estudos levados a cabo no Reino Unido por Sandford et al. (1989, p. 134) mostram que o VAT – Value Added Taxation é o tributo de custo operacional mais elevado ... Do outro lado do espectro de custos, encontram-se Israel, Japão e Noruega, com 0,16%, 0,26% e 0,10%, de incidência de custos de administração sobre a arrecadação, respectivamente. Os Estados Unidos, também, apresentam, nesse sentido, uma incidência bastante reduzida, de 0,44% da arrecadação. Deve-se notar, porém, que essa informação se refere somente à arrecadação dos tributos federais<sup>25</sup>.

Criar um sistema com impostos mais simples e de menor custo são princípios fundamentais que devem reger as discussões em torno da reforma tributária no Brasil. Nesse sentido, um sistema baseado em tributos não-declaratórios representa uma alternativa viável para equacionar essa necessidade.

### **3.7 Salários e Previdência: desoneração da folha de pagamentos**

Os custos salariais no Brasil comprometem dramaticamente a competitividade da produção nacional. O grande vilão é o elevado custo dos encargos sociais incidentes sobre a folha salarial, já que a remuneração do trabalhador brasileiro é relativamente baixa.

Os gastos patronais com INSS, FGTS, Salário-Educação, Seguro de Acidentes do Trabalho e o Sistema “S” representam cerca de 36% dos salários pagos aos trabalhadores. A inclusão de custos relacionados ao tempo não trabalhado (férias, 13º salário, aviso prévio etc.) faz a despesa de contratação de um funcionário ultrapassar 100% do salário nominal.

O acirramento da concorrência no comércio internacional foi determinante para que o elevado custo trabalhista no Brasil se tornasse uma questão em evidência. O problema está se mostrando dramático em função do grande diferencial existente entre o custo com mão-de-obra na economia brasileira comparativamente com outros países emergentes, sobretudo quando o referencial é a China, economia onde, segundo a CNI (Confederação Nacional da Indústria), um funcionário custa para as empresas quase a metade do que no Brasil.

Os encargos sociais trabalhistas devem ser custeados por toda a sociedade. Não deveriam ser suportados prioritariamente pelo setor produtivo, como ocorre hoje com as contribuições sobre a folha salarial (e continuaria ocorrendo caso a base fosse substituída para o valor agregado ou o faturamento). Isso porque, em geral, os modelos previdenciários tiveram início como sistemas de capitalização, e nesse caso, o mecanismo de financiamento apropriado é a incidência sobre folha de salários, recolhida pelos beneficiários assalariados, e pelos empregadores. Contudo, por razões que não cabe discutir no momento, a sociedade brasileira optou por garantir os benefícios da Previdência, até o teto legal, como direito de todos os cidadãos, justificando-se, assim, a evolução do custeio para o sistema de repartição. Nesse caso, o financiamento da Previdência comporta ser feito não apenas com contribuições dos beneficiários, mas também com impostos gerais, incidentes sobre toda a sociedade. A Constituição de 1988 incorporou essa conceituação ao definir, conforme o *caput* do art. 195, que o custeio do sistema previdenciário compete a “toda sociedade, de forma direta e indireta”.

Nesse sentido, há que substituir as contribuições incidentes sobre a folha salarial por uma contribuição sobre movimentação financeira, como proposto pela Comissão Ary Osvaldo Mattos Filho em 1991, a

pedido do então presidente Fernando Collor de Mello<sup>26</sup>. Essa alternativa simplifica o sistema, combate a sonegação, e reduz o custo empresarial.

Estudo realizado pela Fundação Getulio Vargas<sup>27</sup> simula o impacto da substituição do INSS patronal por um adicional de 0,50% na CPMF para 42 setores produtivos no Brasil. Atividades como a indústria de artigos de plásticos, transportes e serviços prestados às empresas teriam redução da carga tributária em relação ao valor agregado superior a 7 pontos percentuais. O PIB poderia ter um crescimento adicional de 1,6% e o nível de emprego de 1,9%.

A proposta de desonerar a folha de pagamentos das empresas mediante a eliminação das contribuições patronais ao INSS foi levantada na Comissão Especial da Reforma Tributária, na Câmara dos Deputados, na legislatura 1999-2003. Propôs-se a introdução de uma Contribuição Social incidente sobre as transações financeiras, capaz de gerar volume de recursos equivalente ao arrecadado pelo INSS sobre a folha de pagamentos das empresas. Uma mera substituição de fontes, é bom observar, que em nada alteraria a destinação dos recursos recebidos, e não alteraria as receitas e despesas referentes ao salário educação e ao denominado Sistema “S”. A vantagem seria reduzir a cunha tributária sobre salários, estimular a formalização dos contratos trabalhistas, incentivar a abertura de novos postos de trabalho, combater a sonegação e reduzir o custo-Brasil.

Cumprе lembrar que nos primeiros trabalhos sobre o Imposto Único tentou-se avaliar o impacto desta nova contribuição social na formação dos preços na economia. Foram utilizadas as matrizes de relações interindustriais do IBGE e suas atualizações, tendo-se chegado à conclusão de que os impostos sobre movimentação financeira (IMF) impactam com menor intensidade os preços na economia do que impostos sobre valor agregado (IVA), já que os primeiros exigem alíquotas nominais sensivelmente mais baixas para uma dada meta de arrecadação.

A simulação apresentada na Tabela 1 compara o impacto nos preços setoriais de um IMF sendo usado como a fonte de financiamento do INSS, relativamente ao atual modelo tributário,

mediante a substituição da alíquota básica de 20% da contribuição patronal sobre folha de salários (que é uma contribuição sobre valor agregado) por um IMF com alíquota total de 0,49%.

Vê-se que o desvio nos preços-relativos causados pelo IMF foi de 0,51%, ao passo que, no caso do modelo convencional, atingiu 1,8%<sup>28</sup>. Comprova-se assim a inveracidade da afirmação de que necessariamente os tributos cumulativos geram maiores distorções nos preços-relativos, e que por isso seriam mais ineficientes do ponto de vista alocativo.

Outra constatação importante é a redução significativa da carga tributária setorial resultante da alteração nas fontes de financiamento do INSS. Enquanto que no caso convencional o peso das contribuições sociais no preço setorial variava entre 9,72% e 16,46%, no caso do IMF a variação caiu significativamente para entre 0,60% e 2,25%. Percebe-se que houve redução de cerca de 80% da carga tributária setorial vinculada ao custeio do INSS.

#### **Tabela 1**

#### **Impacto de um IMF e do INSS patronal na carga tributária e nos preços-relativos setoriais**

<b>Setores</b>	<b>IMF</b>	<b>INSS patronal 20% sobre 0,49% folha de salários</b>
1 Agropecuária	1,79	13,61
2 Extrativa mineral (exceto combustíveis)	1,59	14,09
3 Extração de petróleo e gás natural, carvão e outros combustíveis	1,51	14,57
4 Fabricação de minerais não-metálicos	1,73	13,83
5 Siderurgia	2,10	12,46
6 Metalurgia dos não-ferrosos	1,77	11,46
7 Fabricação de outros produtos metalúrgicos	1,75	13,80
8 Fabricação e manutenção de máquinas e tratores	1,50	13,88
9 Fabricação de aparelhos e equipamentos de material elétrico	1,74	12,84
10 Fabricação de aparelhos e equipamentos de material eletrônico	1,29	9,72
11 Fabricação de automóveis, caminhões e ônibus	1,69	11,33
12 Fabricação de outros veículos, peças e acessórios	1,75	13,44
13 Serrarias e fabricação de artigos de madeira e mobiliário	1,71	14,03
14 Indústria de papel e gráfica	1,60	13,63
15 Indústria da borracha	1,80	11,50
16 Fabricação de elementos químicos não-petroquímicos	1,89	13,40
17 Refino de petróleo e indústria petroquímica	1,62	10,70
18 Fabricação de produtos químicos diversos	1,63	11,40
19 Fabricação de produtos farmacêuticos e de perfumaria	1,49	12,31
20 Indústria de transformação de material plástico	1,58	12,22
21 Indústria têxtil	1,77	11,21
22 Fabricação de artigos do vestuário e acessórios	1,77	12,51

<b>Setores</b>	<b>IMF</b>	<b>INSS patronal 20% sobre 0,49% folha de salários</b>
23 Fabricação de calçados e de artigos de couro e peles	1,67	13,30
24 Indústria do café	2,25	13,92
25 Beneficiamento de produtos de origem vegetal, inclusive fumo	1,95	13,39
26 Abate e preparação de carnes	2,08	13,89
27 Resfriamento e preparação do leite e laticínios	2,19	13,62
28 Indústria do açúcar	2,00	13,77
29 Fabricação e refino de óleos vegetais e de gorduras para alimentação	2,19	13,21
30 Outras indústrias alimentares e de bebidas	1,91	13,50
31 Indústrias diversas	1,53	13,99
32 Serviços industriais de utilidade pública	1,15	14,80
33 Construção civil	1,75	13,88
34 Comércio	1,32	14,68
35 Transporte	1,33	13,53
36 Comunicações	0,99	15,11
37 Instituições financeiras	0,91	16,01
38 Serviços prestados às famílias	1,31	14,98
39 Serviços prestados às empresas	1,02	15,56
40 Aluguel de imóveis	1,71	14,67
41 Administração pública	0,83	15,92
42 Serviços privados não-mercantis	0,60	16,46
Carga tributária setorial máxima	2,25	16,46
Carga tributária setorial mínima	0,60	9,72
Desvio nos preços-relativos	0,51%	1,80%

Confirma-se assim a possibilidade de que a alteração proposta abrirá espaço para a redução de preços, e, conseqüentemente, para a ampliação dos salários reais e das margens de contribuição das

empresas. Ademais, tornam-se possíveis aumentos nominais de salários, sem impactos negativos no grau de eficiência da economia.

### 3.8 O resgate da função arrecadatória dos impostos

Uma crítica aos impostos não-declaratórios sobre movimentação financeira, e, mais especificamente, ao projeto do Imposto Único, é que, por serem gerais, universais e com estrutura simplificada de alíquotas, o governo perde sua condição de calibrar o sistema de acordo com seus propósitos, além de perder a capacidade de praticar políticas econômicas seletivas.

Mas qual é a função essencial dos impostos?

Ao longo dos tempos os tributos passaram a ter funções extrafiscais. Passou-se a acreditar que a redistribuição de renda e de riqueza, por meio da cobrança punitiva de impostos dos mais eficientes e mais poderosos, seria sua função essencial. O ativismo governamental e a política econômica keynesiana enfatizaram o papel dos impostos, e da isenção deles, como meios para calibrar o desenvolvimento econômico. Ecologistas e sanitaristas passaram a usar o sistema tributário como forma de proteção do meio ambiente, e de punição para infratores; planejadores urbanos e regionais enxergam no sistema tributário mecanismos de indução para alcançar objetivos socialmente desejáveis; agricultores querem a reforma agrária pela tributação dos latifúndios; instituições policiais enxergam nos impostos uma forma de identificar meliantes.

Em suma, todos procuram no sistema tributário a solução para seus problemas. Como afirmou Everardo Maciel, “isso serve apenas para demonstrar que o debate sobre matéria tributária pode tomar rumos imprevisíveis, ditados por razões fortuitas ou motivos insondáveis”<sup>29</sup>.

A ênfase na extrafiscalidade dos tributos, ainda que legítima, vem se sobrepondo aos objetivos fiscais, tornando o sistema tributário brasileiro complexo e pouco funcional em sua função precípua, além de caro, ineficiente, corrupto, e fortemente indutor das mais variadas formas de evasão.

Nessa corrida entre meios e fins, o sistema tributário acabou perdendo eficácia em sua função essencial: a de arrecadar recursos para financiar as atividades públicas.

O formalismo teórico, típico da burocracia pública e da academia, que busca identificar os impactos alocativos e distributivos dos tributos com milimétrica precisão, revela-se cada vez mais ilusório, dado que construído no campo da alta abstração. Nas palavras de Mangabeira Unger, a visão acadêmica desdobra-se em meio a “ilusões edificantes e tranquilizadoras”. Mas “o mundo é selvagem e obscuro”<sup>30</sup>. Não existe o mundo da competição perfeita.

Na mesma linha de raciocínio, Delfim Netto declara que a ciência econômica deixa a impressão de ser “um corpo de conhecimento progressivo, uma ‘ciência dura’”. Prossegue o autor:

O que toda essa sofisticação esqueceu é que ela está apoiada em dois postulados implícitos: 1) que não existe sonegação, isto é, que todo o cidadão é prisioneiro de normas sociais rígidas, que lançam o opróbio sobre o sonegador, e 2) que o recolhimento desses impostos não tem custo, isto é, eles saem direto do livro texto para a caixa do tesouro ... Quando se leva em conta a falsidade desses dois postulados, começa-se a duvidar da qualidade das recomendações sugeridas e a ter mais respeito intelectual pelas propostas dos ‘impostos não declaratórios’<sup>31</sup>.

O resgate da função fiscal do sistema tributário é apoiado também em dois artigos publicados na *Folha de S. Paulo* por Mangabeira Unger.

Em “Impostos e paradoxos”<sup>32</sup>, o autor afirma que mesmo impostos indiretos, e porque não cumulativos, podem “gerar muito dinheiro com pouco desarranjo econômico”, ao passo que impostos diretos e progressivos, tão caros aos economistas de gabinete, “como o Imposto de Renda sobre a pessoa física, não produz a receita necessária. Nem pode fazê-lo, por enquanto, sem acarretar desincentivos, fugas e evasões devastadoras”. Mangabeira Unger vai além, e diz que o essencial é gerar “dinheiro para o Estado investir no social”.

Em outro texto de Mangabeira Unger, intitulado “Reforma tributária (1)”<sup>33</sup> o autor confirma a tese dos defensores do Imposto Único de que a redistribuição de renda “se faz mais pelo lado do gasto

do que pelo lado da estrutura progressiva da arrecadação”, desmistificando assim a tese acadêmica de que a progressividade na arrecadação dos impostos é condição necessária para uma boa reforma tributária.

### 3.9 Eqüidade

Uma questão freqüentemente abordada no debate sobre tributos sobre movimentação financeira diz respeito à progressividade da incidência desse tipo de tributação<sup>34</sup>.

Tratando-se de um imposto cumulativo, os produtos cujos métodos de produção sejam *round-about*, e os que agreguem menos valor adicionado em cada uma destas etapas, serão proporcionalmente mais taxados. Isso implica garantir ao sistema tributário uma desejada dose de progressividade, já que os *wage-goods* – produtos de cesta básica que compõem o perfil de demanda das classes de mais baixa renda – terão uma carga tributária relativamente menor do que os produtos mais sofisticados. Espera-se que isto garanta uma progressividade natural nos tributos sobre movimentação financeira.

Outra característica interessante destes tributos é passar a tributar menos as atividades vinculadas à geração de riqueza, e mais pesadamente aquelas que impliquem mera transferência de ativos, que hoje são notoriamente subtributadas, tais como as transações patrimoniais de bens físicos.

Maria da Conceição Tavares efetuou simulações para avaliar a suposta regressividade de impostos sobre transações financeiras considerando sua incidência discriminada por faixas de renda<sup>35</sup>. A autora afirma que “este é um imposto que penaliza sobretudo as pessoas que fazem da circulação financeira de suas aplicações uma fonte extra e muitas vezes considerável de renda”. E prossegue afirmando que:

As transações financeiras constituem uma das poucas bases potenciais de arrecadação futura na qual é possível ancorar o aumento da receita pública sem penalizar os setores produtivos e os segmentos sociais que, atualmente, mais contribuem com uma carga tributária globalmente baixa, mas socialmente injusta.

A simulação de Conceição Tavares mostra, na verdade, que o imposto eletrônico é um tributo proporcional, ou ligeiramente progressivo. Onera mais quem dispõe de somas maiores de recursos. Quanto ao impacto do tributo sobre os preços, Tavares conclui que não deve ser significativo, e que não irá provocar (como não provocou) desintermediação financeira. Além disso, alcança o setor informal e minimiza a sonegação. O imposto pune mais pesadamente os “rentistas”, sejam eles “formais” ou “informais”. A autora conclui afirmando que “a circulação financeira é uma base de futuro, já que, além de sua contínua expansão, permite controles eletrônicos e deverá permitir, portanto, uma menor sonegação do que os atuais impostos”.

### 3.10 A defesa da movimentação financeira

Tornou-se moda acusar a extinta CPMF de uma série de defeitos que não poderiam, por lógica ou por justiça, ser atribuídos a ela, ou apenas a ela.

Impostos sobre movimentação financeira possuem qualidades. Apesar das usuais acusações de cumulatividade, impossibilidade de desoneração nas exportações, regressividade e outras distorções, a CPMF vem se firmando como um tributo confiável, robusto e, sobretudo justo, por ser insonegável<sup>36</sup>. Portanto, já é hora de questionar muitas das alegações que vêm sendo feitas sobre a CPMF antes que se tornem universalmente aceitas como verdadeiras.

A primeira crítica afirma que a CPMF, por ser um tributo cumulativo, é um imposto pouco inteligente e disfuncional.

Impostos em cascata não são necessariamente ruins. As recentes teorias da tributação ótima, juntamente com postulados da teoria do *second best*, de safra mais antiga, já deveriam ter convencido os economistas de que nada se pode concluir *a priori*, como será comprovado mais adiante<sup>37</sup>.

Um tributo em cascata com alíquotas baixas pode ser melhor, do ponto de vista alocativo, que tributos sobre valor agregado com alíquotas altas<sup>38</sup>. E sabe-se que no Brasil foi gerado um círculo vicioso: o governo aumenta alíquotas para compensar a enorme evasão

tributária. Isso, contudo, estimula ainda mais a evasão e suscita novas rodadas de aumentos de impostos.

Uma segunda crítica é factual. Afirma que a cumulatividade magnifica os impactos do imposto nos preços, e que cadeias longas poderão implicar cargas tributárias elevadas.

Trata-se em geral de um equívoco numérico. O conceito de número finito de etapas de produção é destituído de sentido. O processo de produção é circular. O número de etapas é infinito para qualquer produto. Ademais, como será demonstrado nas simulações abaixo, a cumulatividade não implica maior carga tributária setorial em comparação com tributos convencionais em simulações que mantêm a arrecadação constante.

Uma terceira crítica se refere ao efeito que a CPMF tinha sobre o comércio exterior: dificuldades de desoneração das exportações que acumulavam o tributo ao longo do processo produtivo.

Ora, para desonerar a exportação basta conceder rebates fiscais, como na devolução do ICMS cobrado nas fases intermediárias da produção de exportados. Por exemplo, na legislação vigente, no caso da exportação de tratores, a montadora recebe créditos de 5,2% por conta de ICMS acumulado na aquisição de insumos, além da isenção de exportador. Bastaria fazer o mesmo para um tributo como a CPMF em todos os setores, com auxílio da matriz interindustrial brasileira.

A quarta crítica afirma que a alíquota do imposto sobre movimentação financeira pode começar baixa, porém tenderia a ser elevada ao longo do tempo.

Tal crítica, em realidade, não deve ser atribuída a este ou àquele tributo, mas aos mecanismos de controle social exercidos pelos cidadãos. A crítica deveria ser dirigida aos governantes, que aumentam as alíquotas, e à própria sociedade, que aceita a situação. Aliás, se houvesse imposto único, os olhos da sociedade estariam mais bem focados no controle social de sua única alíquota. Hoje, a babel tributária impede que efetivos mecanismos de controle sejam exercidos pela sociedade.

Por fim, há quem veja no ineditismo da proposta do imposto único sobre movimentação financeira uma demonstração de sua fraqueza, ao

invés de uma exaltação da originalidade da situação brasileira, como se apenas fosse bom para o Brasil o que já tivera sido testado em países avançados.

### 3.11 Tributação do consumo: Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e *turnovers*<sup>39</sup>

Nenhum imposto é neutro, seja ele cumulativo ou sobre valor agregado. Todos os impostos possuem vantagens e desvantagens<sup>40</sup>.

O IVA pode ter vantagens, pois se alega que introduz menos alterações nos preços-relativos dos insumos. Contudo, esta afirmativa se baseia na aceitação da premissa da existência de mercados competitivos perfeitos. Sabe-se, contudo, que essa hipótese tem uma função essencialmente heurística, e que na prática os mercados não satisfazem os quesitos para serem considerados perfeitos. Nessas condições, torna-se impossível fixar um ordenamento confiável de situações alternativas do mercado sem uma análise pontual e específica de cada cenário, o que evidentemente não é feito quando se afirma *a priori* que tributos sobre valor agregado são mais eficientes que os cumulativos.

Ademais, a Teoria do Bem-Estar em economia demonstra que a sociedade poderá não optar por uma situação alocativamente eficiente se, comparada a outra situação, mesmo que ineficiente, puder atingir um ponto superior em sua função de bem-estar social<sup>41</sup>.

Por sua vez, os impostos cumulativos também causam distorções nos preços-relativos dos insumos, ainda que seus efeitos sejam mitigados por terem alíquotas marginais baixas relativamente aos IVAs. Os tributos cumulativos são menos transparentes pois se enraízam na produção e tornam-se invisíveis, exceção à última operação, no consumo final, onde sua transparência é maior que a dos IVAs.

No caso das exportações, os tributos cumulativos exigem métodos mais complexos de desoneração da produção, ainda que este seja um problema técnico perfeitamente contornável.

O importante no caso brasileiro é que, na comparação entre vantagens e desvantagens, os impostos cumulativos apresentam amplo saldo positivo. Não discriminam contra os salários, possuem alíquotas muito mais baixas que os IVAs, e, com isso, desestimulam a sonegação e a corrupção. Ademais, tem custos baixíssimos de operação, quase zero no caso dos impostos eletrônicos, como a CPMF. Portanto, custam menos à sociedade e reduzem significativamente o pesado custo-Brasil.

Um equívoco comum na avaliação de IMFs advém da presunção de que tributos cumulativos acumulam elevadas cargas tributárias geradas por “longas” cadeias de produção.

As cadeias de produção jamais podem ser descritas como “curtas” ou “longas”: são sempre infinitas. Em realidade, qualquer produto ou serviço implica a contribuição de todos os demais setores da economia para sua produção. Trata-se de um processo circular e que necessariamente utiliza insumos de vários outros setores que, por sua vez, necessitam de insumos de outros setores, e assim sucessivamente. Portanto, a cadeia de produção é sempre infinita.

O que determina a carga de impostos de um tributo cumulativo é a relação entre insumos e valor agregado em cada estágio no processo de produção. Por exemplo, se um dado setor de produção compra insumos e agrega valor em montante equivalente, a cumulatividade carregada das etapas anteriores de produção encontra-se totalmente embutida no valor dos insumos adquiridos. O valor agregado nesta etapa de produção não sofre qualquer efeito cumulativo nessa mesma etapa, passando a fazê-lo apenas na medida em que a produção se transforma em insumo na etapa posterior de produção<sup>42</sup>.

A Tabela 2 reflete esse fato, supondo-se uma taxa de agregação de valor (VA) equivalente a 100% do valor dos insumos adquiridos. No exemplo, supõe-se que o valor do produto final seja R\$ 100, incluído o IMF de 1% no débito e no crédito bancários.

Os dados abaixo mostram que os efeitos da cumulatividade tributária se exaurem rapidamente ao se analisar o imposto carregado das etapas anteriores de produção, seguindo uma progressão geométrica decrescente, cuja razão pode ser vista na tabela abaixo. No

exemplo dado, o valor total do imposto acumulado no preço do produto final é de R\$ 3,8646 – ou seja a carga tributária equivale a 3,8646% do preço final.

## **Tabela 2**

### **Impacto da tributação cumulativa por etapa da cadeia produtiva**

	<b>PREÇO FINAL (R\$)</b>	<b>IMPOSTO POR ETAPA (R\$)</b>	<b>RAZÃO DA PG = VA 1/(1+VA%) (1 = IUT) (R\$)</b>	<b>INSUMO (R\$)</b>
T				
T-1				
T-2				
T-3				
T-4				
T-5	100,0000	1,97039506	0,490148	49,0148025 49,01480247
T-6	49,01480247	0,96578525	0,490148	24,0245086 24,02450861
T-7	24,02450861	0,47337773	0,490148	11,7755654 11,77556544
T-8	11,77556544	0,23202516	0,490148	5,7717701 5,77177014
T-9	5,77556544	0,11372667	0,490148	2,8290217 2,82902173
T-	2,82902173	0,05574290	0,490148	1,3866394 1,38663941
10	1,38663941	0,02732227	0,490148	0,6796586 0,67965857
T-	0,67965857	0,01339196	0,490148	0,3331333 0,00013331
11	0,33313331	0,00656404	0,490148	0,1632846 0,16328463
T-	0,16328463	0,00321735	0,490148	0,0800336 0,08003364
12	0,08003364	0,00157698	0,490148	0,0392283 0,03922833
T-	0,03922833	0,00077295	0,490148	0,0192277 0,01922769
13	0,01922769	0,00037886	0,490148	0,0094244 0,00942441
T-	0,00942441	0,00018570	0,490148	0,0046194 0,00461936
14	0,00461936	0,00009102	0,490148	0,0022642 0,00226417
T-	0,00226417	0,00004461	0,490148	0,0011098 0,00110978
15	0,00110978	0,00002187	0,490148	0,0005440 0,00054396
T-	0,00054396	0,00001072	0,490148	0,0002666 0,00026662
16	0,00026662	0,00000525	0,490148	0,0001307 0,00013068
T-	0,00013068	0,00000257	0,490148	0,0000641 0,00006405
17				
T-				
18				
T-				
19				

Nota-se que nas condições especificadas no exemplo a cumulatividade gerada ao longo da cadeia de produção se exaure rapidamente, atingindo valor de apenas cinco centavos de real, R\$ 0,05, na etapa t-5, caminhando rapidamente para valores próximos de zero. Percebe-se, assim, que a acumulação de tributos ocorre com

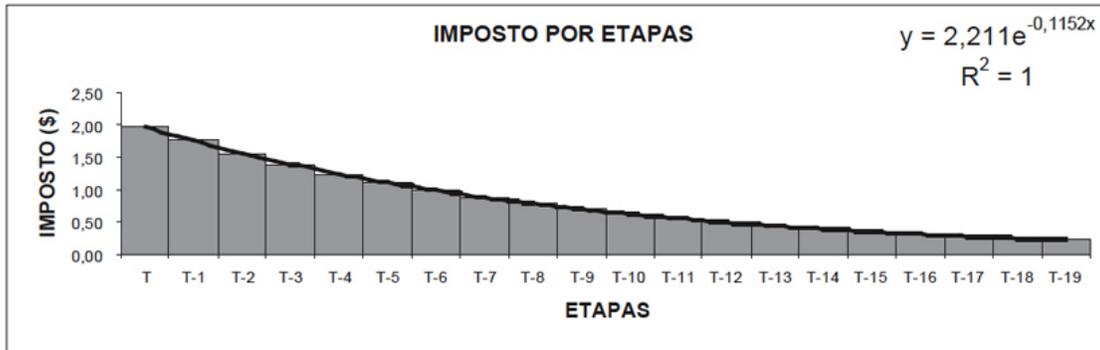
intensidade bem menos alarmante do que fazem crer os críticos dos impostos sobre movimentação financeira. Na etapa t-3, o valor do imposto corresponde a pouco mais de 5% da carga tributária total.

**Gráfico 1**  
**Imposto gerado por etapa na cadeia produtiva (VA = 100%)**



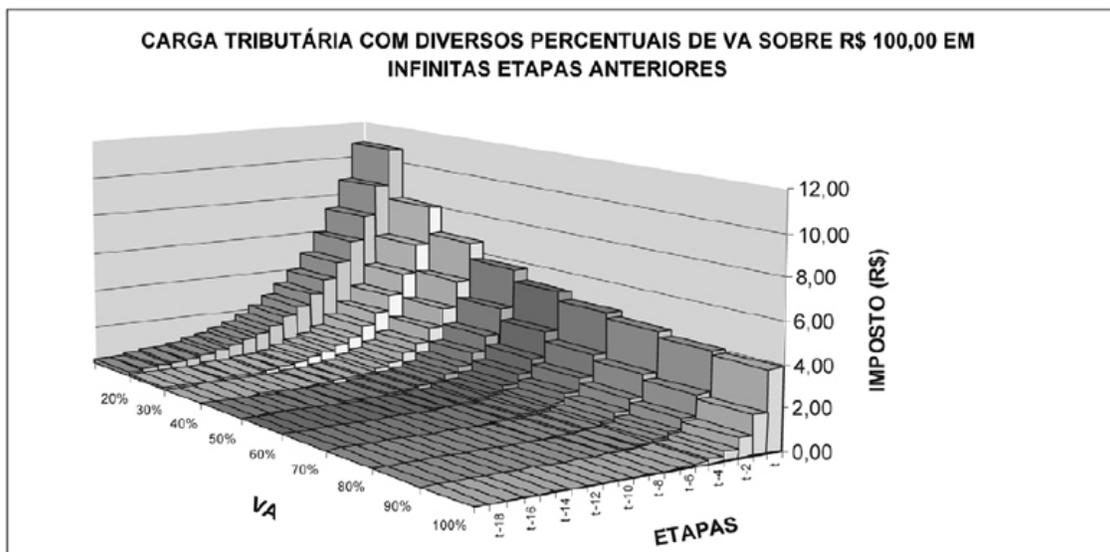
Tomando-se um exemplo extremo, no qual o valor agregado em cada etapa é de apenas 10% do valor dos insumos adquiridos, a carga tributária na composição do preço final atinge 18,1066%. Nota-se que mesmo neste caso o imposto carregado de cada etapa anterior da cadeia de produção também cai rapidamente para valores próximos de zero. Na etapa t-6 o valor do imposto corresponde a apenas 5% da carga tributária total.

**Gráfico 2**  
**Imposto gerado por etapa na cadeia produtiva (VA = 10%)**



Para ilustrar, o gráfico abaixo mostra o impacto da cumulatividade na cadeia de produção para vários níveis de agregação de valor.

**Gráfico 3**  
**Carga tributária na cadeia de produção**



Como se vê, os efeitos da cumulatividade são muito menos alarmantes do que parecem. Não há tributos totalmente neutros, e o que se deve medir é a relação entre efeitos positivos e negativos de cada forma de tributação. E, nessa comparação, tributos sobre

movimentação financeira possuem, no mundo moderno, vantagens inequívocas relativamente a tributos sobre valor agregado.

Qualquer tributo introduz distorções econômicas. Contudo, a intensidade com que essas distorções ocorrem depende não apenas do tipo de tributo (cumulativo ou de valor adicionado), mas também do valor das alíquotas aplicadas. Sabidamente os tributos cumulativos são mais simples, menos tecnocráticos, e assim propiciam menos sonegação. Além disso, por sua própria natureza, possuem bases de incidência expressivamente mais amplas do que os tributos sobre valor agregado. Por essas razões, para uma dada meta de arrecadação, necessitam de alíquotas significativamente mais reduzidas do que as de valor agregado, e portanto, sob este prisma, tendem a gerar menos distorções no funcionamento da economia.

A Tabela 3, elaborada a partir das matrizes insumo-produto do IBGE, compara as cargas tributárias setoriais dos tributos indiretos declaratórios convencionais (ICMS, IPI, ISS e as contribuições patronais ao INSS) em 2006 com um Imposto sobre Movimentação Financeira com alíquota de 1,49% no débito e no crédito dos lançamentos bancários. Em ambos os casos a arrecadação é a mesma, ou seja, 12% do PIB.

**Tabela 3**  
**Impacto de um IMF e do sistema tradicional nos preços-relativos setoriais**

<b>Setores</b>	<b>IMF 1,49%</b>	<b>Sistema tradicional ICMS + IPI + INSS + ISS</b>
Agropecuária	10,62	50,91
Extrativa mineral (exceto combustíveis)	9,48	44,30
Extração de petróleo e gás natural, carvão e outros combustíveis	9,01	44,58
Fabricação de minerais não-metálicos	10,24	49,01
Siderurgia	12,33	44,80
Metalurgia dos não-ferrosos	10,47	47,00
Fabricação de outros produtos metalúrgicos	10,44	44,27
Fabricação e manutenção de máquinas e tratores	8,98	45,86
Fabricação de aparelhos e equipamentos de material elétrico	10,31	46,13
Fabricação de aparelhos e equipamentos de material eletrônico	7,77	42,76
Fabricação de automóveis, caminhões e ônibus	10,08	45,39
Fabricação de outros veículos, peças e acessórios	10,40	50,40
Serrarias e fabricação de artigos de madeira e mobiliário	10,16	48,73
Indústria de papel e gráfica	9,52	45,61
Indústria da borracha	10,68	49,09
Fabricação de elementos químicos não-petroquímicos	11,13	48,09
Refino de petróleo e indústria petroquímica	9,66	44,11
Fabricação de produtos químicos diversos	9,70	45,52
Fabricação de produtos farmacêuticos e de perfumaria	8,91	51,29
Indústria de transformação de material plástico	9,39	46,46
Indústria têxtil	10,51	39,49

<b>Setores</b>	<b>IMF 1,49%</b>	<b>Sistema tradicional ICMS + IPI + INSS + ISS</b>
Fabricação de artigos do vestuário e acessórios	10,52	40,67
Fabricação de calçados e de artigos de couro e peles	9,94	50,42
Indústria do café	13,14	50,83
Beneficiamento de produtos de origem vegetal, inclusive fumo	11,51	48,19
Abate e preparação de carnes	12,22	49,80
Resfriamento e preparação do leite e laticínios	12,78	50,19
Indústria do açúcar	11,76	45,92
Fabricação e refino de óleos vegetais e de gorduras para alimentação	12,81	47,55
Outras indústrias alimentares e de bebidas	11,26	65,17
Indústrias diversas	9,11	49,71
Serviços industriais de utilidade pública	6,91	38,21
Construção civil	10,37	53,70
Comércio	7,94	42,40
Transporte	7,98	44,76
Comunicações	5,98	42,61
Instituições financeiras	5,47	26,12
Serviços prestados às famílias	7,91	45,69
Serviços prestados às empresas	6,15	29,42
Aluguel de imóveis	10,18	45,96
Administração pública	5,03	24,66
Serviços privados não-mercantis	3,61	19,88
Carga tributária setorial máxima	13,14	65,17
Carga tributária setorial mínima	3,61	19,88
Desvio nos preços relativos	2,76	8,00

Nota: simulação elaborada com base na matriz insumo-produto do IBGE e detalhada em: CINTRA, Marcos. **A Verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: Livraria Ciência e Tecnologia Editora Ltda. – LCTE, 2003. Disponível também para *download* em: <<http://www.marcoscindra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>>.

Nota-se a significativa redução na carga tributária setorial em cerca de 80% com a aplicação de um imposto não-declaratório sobre movimentação financeira, ao mesmo tempo que a arrecadação mantém-se constante. Enquanto no sistema tradicional a carga tributária setorial causada pela incidência tributária varia de 19,88% a 65,17%, a introdução de um IMF faz esse impacto cair para uma faixa entre 3,61% e 13,14%. O desvio-padrão em relação aos preços livres de tributos, que mede a alteração nos preços relativos, foi de 8% no sistema tradicional e de apenas 2,76% com a adoção de um IMF.

O que os dados da simulação mostram é que um tributo cumulativo com alíquota baixa pode ser preferível a um sistema tradicional onde predominam tributos sobre valor agregado com alíquotas elevadas (no modelo tradicional apenas o ISS é cumulativo). Segundo Martin Feldstein, “são as alíquotas marginais dos tributos que determinam o custo da eficiência – *i.e.* as perdas da carga do sistema tributário”<sup>43</sup>. O estímulo à sonegação diminui e o impacto sobre os preços-relativos da economia é muito menor com um tributo cumulativo sobre as movimentações financeiras comparativamente aos impostos sobre valor agregado. Além disso, a visão de que os tributos cumulativos representam um elevado custo tributário ao final das cadeias produtivas não se sustenta.

No geral, há um grande mito a ser desmascarado: o de que os impostos sobre valor agregado são eficientes, e os cumulativos são sempre ruins e indesejáveis.

Em artigo publicado na *Folha de S. Paulo*<sup>44</sup> afirmo que:

Se a primeira meta de qualquer sistema tributário é arrecadar, decorre ser preciso que todos paguem, ou seja, que a incidência tributária seja universal. É evidente que, satisfeita a primeira condição, a de arrecadar de toda a sociedade, deve-se buscar um sistema tributário mais simples, mais barato, e que tenha um padrão de incidência socialmente aceitável.

Mas, se essa condição (de arrecadar de forma universal) não for satisfeita, a sobrecarga sobre os contribuintes efetivos se tornará insuportável, a evasão será estimulada e a arrecadação será comprometida. É como se um grupo de dez amigos sáísse diariamente para almoçar e a conta fosse paga sempre pelos mesmos quatro ou cinco convivas. Sem dividir a conta por todos, a situação fica

insustentável; os que pagam a conta passarão a se recusar a arcar com as despesas. Esse é o caminho que será trilhado pelo Brasil se não se reformar o sistema tributário de modo a ampliar o universo de contribuintes.

A questão da cumulatividade tributária foi abordada em importante estudo da Receita Federal<sup>45</sup>, de onde foi extraído o trecho abaixo:

A discussão acerca da cumulatividade tem estado presente na mídia nos últimos anos. Em geral, argumenta-se que a cumulatividade traz todos os malefícios possíveis em termos de política tributária: onera preços, reduz a competitividade, impacta negativamente sobre as exportações, incide regressivamente etc.

Entretanto, o que não se percebe, pois matéria tributária não é óbvia, é que isso não é consequência típica da cumulatividade: mesmo um imposto sobre valor agregado, se mal concebido e implementado, pode apresentar tais defeitos, ou até mesmo piores distorções. Ademais, não se deve apenas olhar para o desenho do sistema de modo a julgar suas qualidades. Um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) pode não ser solução superior a um imposto em cascata se permitir ampla sonegação, admitir quebra de cadeia, possuir alíquotas efetivas distintas entre setores e produtos, e conferir maior complexidade à sua administração.

Feitas essas considerações, que são relevantes e reais em países de fraca tradição tributária, é certo que, teoricamente, um IVA apresenta vantagens em relação à tributação cumulativa. Portanto, é o caminho a ser seguido por uma reforma tributária viável, desde que se tenha muito claro para que tipo de IVA pretende-se migrar.

No entanto, a transição, no caso brasileiro, deve ser lenta e monitorada, pois haverá impactos em vários aspectos econômicos relevantes. O primeiro deles é o impacto sobre a inflação, pois, seguramente, haverá efeitos diferenciados na formação de preços das cadeias produtivas. O problema é que os prejudicados repassarão integralmente para os preços de seus produtos os custos decorrentes desse impacto, mas, provavelmente, os beneficiados aumentarão seus lucros, não rebaixando os preços na medida requerida. O efeito conjunto, portanto, seria uma elevação generalizada de preços.

O segundo é o impacto sobre a regressividade do sistema ou a justiça fiscal. Estudo recente realizado pela SRF mostrou que a tributação cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins incide proporcionalmente, com leve progressividade nas últimas faixas de renda, contrariamente ao ICMS, que tem comportamento errático entre as faixas, mas com tendência regressiva. Há que se

tomar cuidado, assim, com falsos mitos, pois abandonar a cumulatividade em prol do valor agregado não é garantia de melhoria da justiça fiscal do sistema.

Um terceiro aspecto relevante é o investimento em treinamento de pessoal e administração do sistema, pois a tributação cumulativa é indubitavelmente mais simples que a incidente sobre o valor agregado. A migração requererá cautela e monitoramento administrativo, de modo que o sistema mantenha níveis de arrecadação compatíveis com o esperado. Vale notar que a arrecadação da contribuição para o PIS e da Cofins, em 2001, foi de R\$ 56,5 bilhões, o equivalente a 20,2% da arrecadação total da União.

É importante, também, mencionar que, no que tange à tributação da renda, a cumulatividade tem sido escolhida, eletivamente, por cerca de 90% dos contribuintes (optantes do Simples e do regime do Lucro Presumido), justamente por se tratar de apuração simplificada de impostos e contribuições. Portanto, é preciso ter claro que a migração para o regime do valor agregado acabará por tornar a apuração dos impostos e das contribuições, necessariamente, mais complexa. Nesse sentido, a apuração por valor agregado deveria atingir, primariamente, os contribuintes do Lucro Real, continuando a ser oferecida aos pequenos e médios contribuintes uma tributação simples e de baixo custo administrativo.

Não obstante tantas evidências a favor de tributos sobre movimentação financeira, há quem acredite que a sua cumulatividade o inviabiliza como uma opção para compor uma reforma tributária, e que, portanto, defenda os impostos sobre valor agregado (IVA) acreditando em sua neutralidade, equidade e eficiência.

Vale repetir que a neutralidade não se encontra em nenhuma espécie de imposto. Todos provocam alterações nos preços-relativos. A alegação de que o IVA provoca menos distorção nos preços-relativos é verdadeira apenas sob rigorosas condições, dentre elas a hipótese de sonegação zero. Ou seja, teoricamente a aplicação do IVA será vantajosa frente a um tributo cumulativo se, *coeteris paribus*, todos os contribuintes recolherem todos os tributos devidos, com absoluta isonomia operacional.

Entretanto, estas hipóteses não são observadas na prática. A sonegação é generalizada, e a aplicação de um sistema de cobrança sobre o valor agregado, ao demandar uma alíquota mais elevada, irá incentivá-la. O valor agregado não representa uma base imponível

suficientemente ampla para permitir uma alíquota baixa que desestimule a sonegação e a informalidade. Pelo contrário, mantida a mesma base de incidência, a substituição do ICMS, IPI, PIS/Cofins, INSS das empresas e ISS por um IVA, como propõe o governo em suas reiteradas propostas de reforma tributária, exigiria uma alíquota em torno de 35%, o que ampliaria a clandestinidade na economia.

A sonegação gera um sistema injusto, com péssimo padrão de incidência, onde quem paga imposto tem de compensar pelos que sonegam, e onde uma empresa eficiente pode não ser competitiva frente a outra com custos mais elevados, mas que sonega.

No tocante às distorções nos preços-relativos, outra simulação prevê o impacto sobre os preços de 42 setores de um imposto sobre a movimentação financeira (IMF) comparativamente a um sistema com ICMS, IPI, INSS e ISS, utilizando a matriz insumo-produto do IBGE. Vale ressaltar que se está comparando um IMF com alíquota de 2,65%, (que é a alíquota necessária caso houvesse um imposto único no país, e que substituiria todos os tributos arrecadatários nos três níveis de governo, cerca de 35% do PIB), contra quatro tributos que geram apenas cerca de 12% do PIB. Mesmo assim os resultados favorecem a tributação sobre movimentação financeira.

Vale notar que a alíquota usada nesta simulação foi calculada tendo uma base mais ampla que a da CPMF, uma vez que considera a extinção de benefícios fiscais e tributa em dobro os saques e depósitos em dinheiro. Essa base ampla é a que seria aplicável caso o Imposto Único fosse implantado no país, segundo as recomendações originais de seus proponentes, com uma alíquota de 2,65% nos débitos e nos créditos bancários.

Reunindo os setores em cinco grandes grupos, vê-se na Tabela 4 que o impacto de um IMF, com alíquota de 2,65% no débito e no crédito de cada lançamento bancário faz os preços pós-impostos se distanciarem dos preços sem impostos entre 11,3% e 18,5%. Já no sistema tradicional as elevações vão de 32,0% a 50,9%.

Analisando os desvios nos preços-relativos setoriais causados por cada um desses dois modelos, nota-se que foram de 4,4% no caso do IMF e de 8% no sistema tradicional.

**Tabela 4**  
**Impacto percentual do IMF e do sistema tradicional nos preços-  
relativos setoriais**

<b>Setor</b>	<b>IMF (2,65%) (%)</b>	<b>ICMS + IPI + INSS + ISS (%)</b>
Agropecuária	18,5	50,9
Indústria	18,0	47,3
Transporte e comunicações	12,3	43,7
Comércio	14,0	42,4
Serviços	11,3	32,0
<b>Máximo para 42 setores</b>	<b>22,5</b>	<b>65,2</b>
<b>Mínimo para 42 setores</b>	<b>6,4</b>	<b>19,9</b>
<b>Desvio para 42 setores</b>	<b>4,4</b>	<b>8,0</b>

Nota: A metodologia do cálculo e o impacto para cada um dos 42 setores podem ser consultados em: CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: Livraria Ciência e Tecnologia Editora Ltda. – LCTE, 2003. Disponível para *download* em: <<http://www.marcoscindra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>>.

Conclui-se que a cumulatividade não implica introduzir maiores distorções, já que as distorções nos preços-relativos provocadas por um IMF são bem menores que as causadas pelo sistema tradicional. A meta na reforma tributária deve ser o combate à sonegação, a redução do custo operacional e a ampliação da base tributária imponible. Nesse sentido, é preferível um imposto cumulativo a um modelo predominantemente sobre valor agregado, como visto na simulação.

Cumpra lembrar que, operacionalmente, o IVA funciona melhor em países unitários e onde a ética tributária prevaleça. Mas há poucos exemplos, quase todos mal-sucedidos, de aplicação de IVAs sob responsabilidade de governos subnacionais em países federativos:

Impostos sobre valor agregado ... têm natureza nacional, pois a cadeia de débito e crédito faz com que a decisão de um Estado contamine a economia dos outros. Estes impostos devem ser unos, de competência federal, mas no Brasil sua competência foi delegada aos Estados ... guerra fiscal, insegurança jurídica, acumulação de crédito, multiplicidade de regras e “passeio” de notas fiscais são exemplos de distorções decorrentes da equivocada outorga<sup>46</sup>.

O Brasil precisa aprender com os erros de economias como a européia, que procuram soluções para os graves problemas encontrados com seu IVA; e com os Estados Unidos, um país federativo que jamais entrou nessa aventura<sup>47</sup>. Insistir em criar um IVA nacional poderá ser, como alertava o saudoso Roberto Campos, uma frustrante “tentativa de aperfeiçoar o obsoleto”.

### **3.12 O exemplo do PIS/Cofins não-cumulativo**

A luta contra a cumulatividade originou duas formas de cobrança do PIS/Cofins, uma cumulativa e outra não-cumulativa. Tal fato acabou se transformando em um dos mais tumultuados incidentes tributários vistos no país<sup>48</sup>.

O tempo vem comprovando, até mais rapidamente do que era esperado, a tese que venho defendendo há anos: a de que nas circunstâncias sociais, econômicas e culturais do Brasil, a substituição dos tributos cumulativos por incidências não-cumulativas é um equívoco.

O incidente PIS/Cofins levou o jornal *Valor Econômico* a afirmar, em editorial do dia 27-2-2007 que “poucas situações poderiam ser mais emblemáticas de como funciona – mal – o sistema tributário no país: os próprios contribuintes querem voltar ao processo anterior de pagamento da Cofins (cumulativo) porque as medidas que iriam resolver uma distorção acabaram por aumentá-la”<sup>49</sup>.

Os defensores da não-cumulatividade, profundamente decepcionados com os resultados práticos da adoção das medidas que vinham preconizando há tanto tempo, rapidamente deslocaram o eixo do debate para a questão do exagero na fixação das alíquotas dos novos PIS e Cofins, que multiplicaram as alíquotas cumulativas por

um fator igual a 2,53. Pretendem com isto fazer crer que a meta da não-cumulatividade é correta, e que o erro se situa na ganância do governo que pretende aumentar sua arrecadação a qualquer custo.

Embora não se possa desqualificar o argumento sobre as intenções da Administração, é preciso esclarecer que as alíquotas não-cumulativas atuais são equivalentes às alíquotas cumulativas anteriores, fazendo-se a devida correção para garantir a mesma base de incidência, como demonstrado em estudo da Receita Federal<sup>50</sup>. O aumento da arrecadação, segundo o documento, ocorreu porque o novo PIS/Pasep passou a gravar as importações, como aliás não poderia deixar de acontecer se aceita a tese de que no comércio internacional a tributação deve ocorrer sempre no destino.

A decisão de tornar parte do PIS/Cofins não-cumulativo foi estimulada por uma visão convencional, e no caso brasileiro, equivocada, presente no pensamento empresarial. Trata-se de “psicose anti-cumulatividade”.

Acabar com os tributos em cascata virou palavra de ordem e, como tal, esse conceito perdeu significado concreto. Em entrevista, o então ministro da Fazenda, Antonio Palocci Filho, pregou o fim da cumulatividade tributária, na mesma oportunidade em que defendeu a alteração dos mecanismos de financiamento do regime geral da Previdência mediante uma nova tributação sobre faturamento. A contradição é gritante, pois a tributação sobre faturamento é tão cumulativa quanto a CPMF ou o antigo PIS/Cofins.

Roberto Campos<sup>51</sup> certa vez se referiu à intrigante distinção feita no Brasil entre dois tipos de cascatas. Uma, tida como maligna, incluía os odiados CPMF e parte do PIS/Cofins. Contra eles são disparadas as mais violentas críticas.

Por outro lado, existem tributos cumulativos unanimemente aplaudidos, e tidos como notáveis contribuições brasileiras à ciência tributária. São eles o Simples e o Imposto de Renda das empresas tributadas pela modalidade do lucro presumido, que são impostos em cascata tanto quanto as criticadas CPMF (extinta) e parte do PIS/Cofins. Cumpre observar que nesses dois casos a opção é

exclusivamente das empresas, e que ao fazerem esta escolha estão reduzindo suas obrigações tributárias.

Contradições como essas são produto de uma campanha de massificação de mitos patrocinada por grupos de interesses:

Preconceitos se difundem por “slogans”, pela rotulação que inibe e ilude a opinião pública, confinando-a aos interesses de determinados grupos. O debate sobre a atual reforma tributária está contaminado por preconceitos que escondem conflitos entre *lobbies* de todas as espécies. O imbróglio resultante, não raro, leva seus principais interlocutores a afirmações contraditórias, conforme o momento ou o imposto específico em discussão<sup>52</sup>.

De fato, tais contradições podem ser encontradas não apenas nas declarações oficiais de representantes do governo, mas principalmente nas manifestações das principais lideranças empresariais.

Em sua Nota Técnica n. 6/2003, a Federação das Indústrias do Rio de Janeiro descreve o resultado de pesquisa de opinião sobre a reforma tributária realizada entre empresários do setor<sup>53</sup>. Os resultados demonstram que a mais importante fonte de descontentamento em relação ao sistema tributário brasileiro é o grande número de tributos, mencionada por 79,9% dos entrevistados. Em segundo lugar, com 51,8% das opiniões negativas surge a presença de tributos cumulativos/cascata, seguido de tributação sobre folha de salários (45,2%), complexidade do atual sistema (38,8%) e desigualdade na carga tributária entre os vários setores (36,1%), entre outros fatores de menor importância relativa.

Quando questionados acerca dos piores tributos para a empresa, causadores dos maiores transtornos à competitividade, os entrevistados mencionaram em primeiro lugar um tributo não-cumulativo, o ICMS, com 71,9% dos registros, seguido das contribuições ao INSS, não-cumulativo, (54,8%); Cofins, cumulativo, (42,5%); à extinta CPMF, cumulativo, (32,8%); IPI não-cumulativo, (23,1%); IRPJ, não-cumulativo, (18,7%); PIS, cumulativo, (13%); e CSLL, não-cumulativo, (6,7%).

Nota-se, portanto que não prevaleceu a correspondência entre as características formais dos tributos, de serem, ou não, cumulativos, e a

ordenação dos piores tributos segundo a avaliação dos empresários.

São duas as principais críticas à cumulatividade que, teoricamente, se tentou corrigir com o novo PIS/Cofins: o estímulo à excessiva verticalização da produção e a impossibilidade de desoneração das exportações e de oneração das importações.

Em artigo publicado na *Gazeta Mercantil*, Luiz Zottmann e eu sugerimos ter sido pouco provável que a cumulatividade do PIS, Cofins, e da extinta CPMF tenha gerado distorções na alocação de recursos, ou que tenha levado as empresas a um processo de verticalização da produção<sup>54</sup>. As evidências empíricas brasileiras desmentem esta possibilidade, principalmente analisando-se a indústria siderúrgica, supostamente a mais fortemente afetada pela cumulatividade do sistema tributário nacional.

Quanto à questão do comércio externo, a eliminação da cumulatividade é apresentada pelo governo como *conditio sine qua non* para desonerar as exportações. Isso não é procedente. As Leis n. 9.363, de 16-12-1996, e 10.276, de 10-9-2001, já vinham desonerando as exportações do PIS e da Cofins.

Em geral, os fatos não comprovaram as previsões de que tributos cumulativos, como o IPMF/CPMF (extintos), teriam efeitos danosos à economia brasileira<sup>55</sup>.

A tese de que um tributo “em cascata” prejudica a competitividade do produto nacional ao “exportar imposto”, uma vez que é impossível apurar quanto há de tributo embutido no preço dos produtos exportados, não é verdadeira. É possível desonerar as exportações e onerar as importações para garantir igualdade de condições entre a produção interna e a externa. Os órgãos reguladores do comércio internacional admitem o rebate ou isenção de tributos indiretos nas exportações. Como exemplo, no IVA a China “não insenta de tarifas suas exportações, porém permite o rebate com tarifas fixas em uma base presumível, com diferentes tarifas para diferentes produtos”<sup>56</sup>.

Para calcular os rebates fiscais basta que se utilize como mecanismo a matriz insumo-produto calculada pelo IBGE. Uma vez conhecida a carga tributária por setor, bastaria que o governo criasse pautas de rebate fiscal aos exportadores<sup>57</sup>.

Diz Luis Roberto Ponte que:

Segundo as regras da OMC, os tributos que não podem ser abatidos nas exportações são os chamados impostos diretos, como o Imposto de Renda (IR) e as contribuições ao INSS. Além disso, o IR converte-se em um clássico imposto em cascata, com a mesmíssima base da Cofins, o faturamento, quando calculado sobre o lucro presumido, e, ainda assim, 90% das empresas preferem essa forma de incidência em “cascata”, em vez da incidência sobre o lucro real, que, teoricamente, não é cumulativa<sup>58</sup>.

Em resumo, o impacto da Lei n. 10.833, de 29-12-2003, que alterou a Cofins tornado-a uma contribuição não-cumulativa, foi exaustivamente analisado, e repudiado, por praticamente todos os setores.

O mais surpreendente é que a não-cumulatividade da Cofins atendeu a insistentes reivindicações de alguns setores empresariais que instrumentalizaram as outras representações sindicais patronais para conseguirem transferir impostos para os segmentos que mais empregam mão-de-obra, os prestadores de serviços, que eram tidos, equivocadamente, como beneficiários de uma carga tributária mais leve. Descobre-se, em seguida, que as perdas foram generalizadas, que a vantagem da não-cumulatividade é um mito, havendo necessidade de urgentes medidas corretivas<sup>59</sup>.

O impacto das alterações que criaram o PIS/Cofins não-cumulativo tem sido preocupante. Além da enorme complexidade legislativa e burocrática do tributo, o que tem levado a grandes esforços de treinamento e capacitação de técnicos públicos e privados para desentranhar as áreas de desentendimentos e contradições da Legislação deste sistema híbrido de tributação, as incertezas jurídicas ainda produziram impactos duradouros e altamente distorcivos em termos de informações e de decisões econômicas.

Após quase uma década de discussões com o Fisco nos tribunais, grandes empresas viram subitamente seus lucros melhorarem em 2006 por força de decisão que reverte provisões que vinham sendo feitas há anos, relacionadas com questionamentos feitos à Lei n. 9.718, de 27-11-1998. O desfecho dos processos ocorreu em 2007, e foi responsável

por 11,5% do lucro líquido de 26 companhias abertas que divulgaram seu balanço no primeiro trimestre de 2007. Outros casos certamente ocorrerão e demonstram que a complexidade do atual sistema tributário, além de altos custos de conformidade, ainda podem ser responsáveis por significativas ineficiências econômicas geradas a partir de informações equivocadas da contabilidade fiscal e empresarial das empresas, corrigidas agora por tardias decisões judiciais.

Pateticamente, o governo permitiu que, para atenuar os recém-descobertos males da não-cumulatividade, alguns setores de “alto interesse social” pudessem permanecer no sistema cumulativo, que de odiado passa a ser objeto de desejo de vários setores produtivos. Educação, saúde, comunicação, informática, agronegócios, dentre outros, passaram a ter regimes especiais, cheios de exceções e perigosos precedentes. A burocracia se acerca das vítimas com seu abraço de afogado, e promete novas medidas corretivas como a desoneração da folha de salários das empresas para compensá-las por terem de viver em um mundo não-cumulativo.

A tão elogiada não-cumulatividade tributária não passou de um engodo, a exigir compensações. E o governo é forçado a oferecer como paliativo o que sempre considerou ser o veneno, a opção de continuar com o sistema cumulativo. A ironia dessa situação seria risível, se não fosse trágica em suas danosas conseqüências sociais e econômicas.

### **3.13 Algumas simulações e conclusões**

A experiência brasileira de tributação da movimentação financeira iniciou-se em 1993, com a criação do Imposto Provisório sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF), que, posteriormente, foi substituído pela Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF — extinta). De início, as críticas ao imposto foram grandes, com a previsão de que seus efeitos seriam deletérios à economia. Falou-se em

aumento generalizado de preços, volta da inflação a níveis pré-Plano Real, redução das transações intermediadas por instituições financeiras e dolarização da economia, isso para não mencionar as críticas já conhecidas quanto à tributação cumulativa e toda a celeuma jurídica em torno do sigilo bancário.

Sua implementação, iniciada em 1993, com algumas breves interrupções, comprova que nenhuma das críticas se mostrou verdadeira. A contribuição tornou-se receita relevante para o ajuste fiscal brasileiro, e não gerou qualquer efeito catastrófico sobre a economia. A contribuição apresenta níveis de produtividade elevados, em especial se comparados com outros países que também implementaram imposto semelhante. Quanto a ser um ônus adicional aos custos de transação, isso é tanto verdade para a CPMF quanto para qualquer outro imposto, que sempre irá onerar a transação econômica, e, conseqüentemente, os preços finais.

Quando analisada sob o enfoque da reforma tributária, nota-se que a CPMF foi instrumento arrecadatário que não deveria ter sido eliminado. Seu benefício, em termos de arrecadação gerada, foi alto frente ao baixo custo de administração, sem mencionar que é imposto não-declaratório, sem ônus acessório para os contribuintes. Enquanto instrumento de fiscalização, essa contribuição deveria tornar-se permanente, até porque é o único tributo a captar operações da economia subterrânea e a alcançar operações da nova economia, como aquelas relativas ao comércio eletrônico.

A reforma tributária que a sociedade brasileira almeja deverá manter a carga tributária global constante (ao menos em um primeiro momento) e, ao mesmo tempo, tentar reduzir a carga tributária para os atuais contribuintes, já sufocados pelo peso dos tributos que recolhem. Isso implica identificar um sistema capaz de universalizar a base de contribuintes e, assim, deslocar a atual carga dos atuais pagadores de impostos para onerar os que sonégam e os que se ocultam na informalidade. Isso só será possível mediante uma nova composição tributária que abra maiores espaços aos tributos não-declaratórios, como os impostos sobre movimentação financeira.

O estudo da Receita Federal mencionado acima<sup>60</sup> traz valiosa e prudente reflexão acerca dos rumos da reforma tributária no Brasil. Tratando dos modelos alternativos de reforma, afirma o estudo que:

(...) Não apenas à economia deve um sistema tributário ser adequado, é necessário que ele seja concebido em conformidade com as circunstâncias culturais do país no qual ele for aplicado. Em outras palavras, a mera importação de soluções adotadas internacionalmente não é garantia de medida bem-sucedida. Muito pelo contrário, a probabilidade de um resultado negativo é alta.

Há que se considerar as características culturais da sociedade, isto é, se os contribuintes, de modo geral, preferem soluções mais simples e menos exatas ou mais complexas e calibradas. Esses são *trade-offs*, ou dilemas, a serem escolhidos e que são bem conhecidos na teoria econômica, como a escolha entre eficiência e equidade. É justamente isso que ocorre, continuamente, em tributação. Ademais, é preciso que o desenho do sistema leve em conta à própria atuação da administração tributária e os instrumentos dos quais ela dispõe a seu favor no cumprimento de sua missão.

Assim, há países de forte tradição tributária, onde a consciência social em relação ao pagamento de impostos é alta, onde ser sonegador é sinônimo de vergonha e exclusão social, há educação e cidadania tributária, onde o fisco tem poderes fortíssimos, mas, também, deveres que são monitorados pela sociedade. Por outro lado, há países de fraca tradição tributária, onde o pagamento de impostos se inscreve na lógica da cultura do desrespeito, onde o sonegador é visto como inteligente e esperto, onde a administração tributária é continuamente surpreendida com liminares que geram um clima de insegurança jurídica.

O Brasil é um país de fraca tradição tributária e, portanto, a própria formulação das soluções tributárias deve prevenir, desde sua concepção, a evasão fiscal. Do contrário, a chance de ocorrerem vazamentos tributários aumenta consideravelmente. A construção de uma tradição tributária forte se inscreve no contexto geral de amadurecimento institucional do país e de consolidação de seus valores – algo desejável, mas inexequível a curto prazo. Enquanto isso não acontece, não reconhecer que o País tem fraca tradição é apenas caminhar rápido para a sonegação generalizada, perda de arrecadação e enfraquecimento das instituições tributárias.

Tais considerações são de extrema importância, considerando-se o mimetismo econômico que acomete o pensamento tributário nacional. Em geral, o discurso caminha na direção da desoneração da produção, e no reforço da tributação pessoal. Assume-se, destarte, que essa

conformação estrutural torna possível aumentar a progressividade do sistema, reduzir custos, simplificar os mecanismos burocráticos, e combater a evasão. O que muitas vezes não é percebido pelos proponentes destes modelos é que há flagrante inconsistência entre o modelo proposto e as qualidades desejadas do sistema tributário, além da inviabilidade prática da adoção de tais modelos frente à tradição tributária brasileira.

Tais propostas de reforma tributária elogiam e recomendam o *modelo europeu*, baseado em três espécies básicas: um imposto de renda, um imposto sobre valor agregado (IVA), e um imposto sobre ativos. Em geral o primeiro é de alçada nacional, o segundo de alçada regional, e o terceiro de alçada local. Cabe apontar que esse modelo, que recebeu o endosso do Congresso Nacional em sua proposta de reforma fatiada aprovada em 2003, e novamente na proposta apresentada em 2007, não desonera a produção, pois o IVA é um tributo indireto incidente sobre as etapas do processo produtivo; não garante maior progressividade, pois o IVA é um tributo indireto; e não garante mais simplicidade e menor evasão, dada a característica essencialmente declaratória e burocrática dos tributos que o compõem.

O modelo tributário que atinge as metas desejadas nestes discursos não é o *modelo europeu*, mas sim o *modelo americano*, composto por um imposto de renda de âmbito nacional, um tributo sobre vendas ao consumidor final de alçada regional, e um tributo sobre ativos cobrado pelo poder local. Os norte-americanos não possuem IVAs, e, portanto, desoneram por completo a produção.

Curiosamente, não há proposta nessa direção no debate de reforma tributária, a não ser a absurda conjunção dos dois sistemas, no confuso projeto de reforma tributária da Câmara dos Deputados em 2001, que previa a criação de um IVA nacional, que unificaria os atuais ICMS, IPI e ISS, e ainda a introdução de um novo tributo sobre vendas a varejo, IVV, na alçada do poder local. Como se vê, trata-se de um sistema híbrido, sem nitidez de competências, e que introduziria no Brasil dois tributos indiretos: um sobre produção e outro sobre consumo final. Como, no cômputo final, a incidência tributária ocorre sempre na ponta do consumidor, o modelo teria uma espécie de dupla

tributação sobre as vendas finais, alocando competências tributárias de difícil operacionalização aos Municípios brasileiros. Em outras palavras, trata-se de proposta divorciada das bases estruturais e culturais da economia brasileira.

Estudo de renomada empresa de consultoria compara o que pode ser chamado de *modelo brasileiro* com sistemas tributários de 34 países em todo o mundo<sup>61</sup>. Os dados mostram com enorme clareza que a tributação no Brasil passou por um processo de evolução e de aculturação ambiental típica de países com fraca tradição tributária, e que começa a ser aplicado em vários outros países com condições semelhantes, como a tributação sobre faturamento e sobre movimentação financeira.

Relata o estudo que “... as contribuições sobre receita bruta, tais como o PIS e a Cofins, já possuem seus similares em 35% dos países pesquisados”, e que “a CPMF [extinta] já não é mais peculiaridade de alguns países da América Latina. Ela é encontrada em 15% dos países da amostra”. Vale acrescentar que a Austrália, país não incluído na amostra, já vem aplicando tributação sobre movimentação financeira há algumas décadas.

Os principais resultados são reproduzidos no Quadro 1, e demonstram que a característica principal do *modelo brasileiro* é a conjugação de forte tributação sobre renda, forte tributação sobre produção e consumo, e com tributos complementares sobre faturamento bruto e movimentação financeira.

#### **Quadro 1**

#### **Características tributárias selecionadas no Brasil, em outras regiões e a média mundial**

	<b>Brasil</b>	<b>América Latina</b>	<b>América Norte/ Europa</b>	<b>do Ásia</b>	<b>Média Mundial</b>
Alíquota máxima do Imposto de Renda	34%	29,65%	30,67%	28,17%	29,5%
Alíquota mínima do IVA	7%	10,72%	4,15%	3,88%	6,25%
Alíquota máxima do IVA	29,8%	20,58%	19,36%	7,25%	15,73%
Existe tributação sobre receita bruta/faturamento? Se positivo, qual alíquota?	4,65%	4,17%	–	7,5%	4,59%
Existe tributação sobre movimentação bancária/financeira? Se positivo, qual alíquota?	0,38%	0,57%	2,1%	3%	1,79%

Fonte: Deloitte, 2003 (<<http://www.deloitte.com.br>>)

Em realidade, há no Brasil um sistema do tipo *modelo europeu* com reforços de tributos cumulativos, cujas características fundamentais se ajustam a economias com fraca tradição tributária, altos coeficientes de informalidade, e baixos níveis de renda.

O que se depreende da análise comparativa é que não há como esperar alta participação da tributação pessoal na carga tributária se a economia tem renda *per capita* baixa e mal distribuída; não há como evitar tributação indireta em economias com forte predisposição à evasão e ao descumprimento da burocracia fiscal exigida pelos impostos declaratórios sobre valor agregado; e não há como evitar que países com fraca tradição tributária, como é o caso de vários dos países da amostra da Deloitte, deixem de lançar mão dos tributos não-declaratórios sobre faturamento e movimentação financeira, usados com sucesso na experiência brasileira.

É lamentável que o Brasil retroceda em seu processo de evolução e especialização tributárias tentando defender um discurso formal que aponta para o *modelo americano*, mas adota uma *praxis* típica do *modelo europeu*. Ao mesmo tempo repudia sua bem-sucedida experiência com tributos inovadores como a CPMF (extinta). O resultado inevitável será a frustração com o discurso, e o insucesso

com a prática específica que não se coaduna com as tradições culturais e econômicas da economia brasileira.

Como pudemos demonstrar ao longo deste texto, algumas das críticas aos tributos sobre movimentação financeira mostraram-se desprovidas de razão, e outras foram amplamente contestadas pelos fatos. Críticas como risco de “remonetização” da economia, a fuga dos depositantes do sistema bancário, a verticalização da produção, a impossibilidade de desoneração das exportações e a regressividade não foram comprovadas. Ao mesmo tempo, a insonegabilidade de tributos sobre movimentação financeira tornou-se amplamente reconhecida até mesmo pelos adversários de primeira hora.

Delfim Netto reflete essas conclusões em artigo<sup>62</sup> no qual avalia o estudo da Receita Federal surgido em defesa da CPMF (extinta)<sup>63</sup>. Após um breve resumo do que chamou de “**filosofia fazendária do governo**”, o articulista afirma ter “**uma certa simpatia com essa posição, apesar de achá-la muito nihilista**”. Mas apesar desta concessão, formula uma crítica aos impostos cumulativos como a CPMF, sendo este tema, provavelmente, o derradeiro item da polêmica que ainda não foi devidamente rebatido pelos defensores dos IMFs. Afirma ainda o articulista:

Esta discussão elide o verdadeiro problema, que é saber qual o papel da política fiscal no processo de desenvolvimento econômico, para prosseguir afirmando que a eficiência produtiva da economia de mercado é tão maior quanto menores forem as distorções introduzidas nos preços-relativos determinados pelo livre funcionamento da oferta e da procura. ... é conhecido que a tributação em “cascata” introduz distorções maiores do que sobre o valor agregado.

Nesse sentido, é importante se tentar avaliar o impacto dos modelos tributários alternativos (cumulativos *versus* IVAs) na formação dos preços-relativos da economia<sup>64</sup>.

Nos primeiros trabalhos sobre o Imposto Único<sup>65</sup>, tentou-se avaliar o impacto dos impostos cumulativos na formação dos preços na economia. Foram utilizadas as matrizes de relações interindustriais do IBGE e suas atualizações, tendo-se chegado à conclusão de que, por exigirem alíquotas nominais sensivelmente mais baixas do que os

IVAs e, conseqüentemente, por desestimularem a sonegação, os IMFs impactariam com menor intensidade os preços na economia em comparação com a situação-limite de ausência de tributação<sup>66</sup>.

Cumpra agora avaliar o impacto de tributos cumulativos nos preços-relativos como mencionado por Delfim Netto. As simulações, descritas nas tabelas abaixo, tentam medir este efeito.

Sabidamente, todos os impostos introduzem distorções nos preços-relativos. Contudo, passou-se a acreditar que o efeito cumulativo dos IMFs poderia causar alterações mais intensas. Acreditava-se que os IVAs seriam menos distorcivos, já que a carga tributária na composição final dos preços teoricamente poderia ser controlada pelo formulador da política econômica. O que esses argumentos deixaram de considerar é que a evasão é um fato marcante da realidade tributária brasileira, e que os IVAs estimulam a sonegação por conta de suas altas alíquotas.

Não obstante, a superioridade dos IVAs relativamente aos tributos cumulativos seria parcialmente verdadeira se duas condições fossem satisfeitas. A primeira é a ausência de sonegação, e a segunda, a existência de alíquotas uniformes por todos os setores e produtos. Como sabidamente nenhuma dessas duas hipóteses é verdadeira, a afirmação conclusiva de que os IVAs introduzem menos distorções do que os IMFs não pode ser aceita *a priori*.

Ademais, os impactos nos preços-relativos dependem não apenas do tipo de tributo, mas também da intensidade de seu uso, ou seja de suas respectivas alíquotas. Como, para um dado nível de receita, os IMFs necessitam alíquotas significativamente mais baixas do que os IVAs, percebe-se imediatamente a fragilidade das afirmações de que os tributos cumulativos necessariamente introduzem distorções mais fortes nos preços relativos.

A presença de alíquotas diferenciadas e a existência de sonegação significativamente mais elevada nos IVAs fazem com que os impactos nos preços da economia sejam tão não-controláveis, aleatórios, e não-intencionais, quanto no caso de IMFs.

Possivelmente as distorções geradas pelos IVAs sejam até mais fortes do que nos IMFs já que a sonegação é fenômeno intensamente

volátil, mutável, imprevisível, e camuflado. Nos IMFs a variabilidade de seus impactos nos custos de produção setoriais decorrem de alterações nas funções de produção, que ocorrem apenas no médio e no longo prazo. Isso faz com que os IMFs, mesmo tendo padrões de incidência não-intencionais e não-controláveis, possuam mais estabilidade do que os IVAs. A sonegação é geralmente instável mesmo a curtíssimo prazo, tornando os efeitos alocativos dos IVAs ainda mais mutáveis e imprevisíveis do que nos IMFs.

As simulações apresentadas a seguir tentarão mostrar que:

1. Supondo-se sonegação zero, os IMFs, por terem alíquotas mais baixas, implicarão menores distorções nos preços-relativos do que nos modelos tributários baseados nos IVAs; e
2. Com a possibilidade de maiores taxas de sonegação no uso de IVAs, a incidência desses tributos na formação de preços torna-se ainda mais distorciva, superando em muito as distorções causadas pelos IMFs.

Trata-se de um exercício de estática comparativa na qual os modelos tributários do IMF (cumulativo) e do IVA (valor agregado) serão comparados com uma situação heurística de ausência de tributação, que supostamente deveria ser o preço de equilíbrio competitivo. Nesse sentido, quanto mais os preços setoriais se distanciarem dos preços livres de tributos (que no modelo foram igualados à unidade), maior será o impacto distorcivo que demonstram ter na formação das cargas tributárias setoriais.

A seguir, para cada hipótese de simulação será montada a matriz dos preços-relativos setoriais e a distância de cada preço-relativo do valor unitário medirá a distorção causada pelo respectivo modelo tributário no preço-relativo daquele determinado par de setores. A medida de distorção global é dada pelo desvio-padrão dos preços relativos da matriz em relação à unidade. Em todas as simulações, a base de incidência utilizada é a aplicável à CPMF em 2006 (R\$ 8,4 trilhões).

A Simulação n. 1, cujos resultados estão na Tabela 5, compara o impacto nos preços-relativos de um imposto sobre movimentação financeira – IMF – relativamente com um modelo tributário

convencional do tipo IVA, composto pelo ICMS, IPI, e INSS patronal. Em ambos os casos a arrecadação é a mesma, ou seja, 11,4% do PIB em 2006.

A simulação incorpora apenas os tributos indiretos, não incluindo a receita gerada pelos tributos lançados sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITR etc), pelo Imposto de Renda, pelos impostos sobre o comércio externo, e por tributos com características de extrafiscalidade<sup>67</sup>.

Vê-se que o desvio nos preços-relativos no caso do IMF foi de 2,65%, ao passo que no caso do modelo convencional atingiu 8,17%. Comprova-se assim a inveracidade da afirmação de que necessariamente os tributos cumulativos geram maiores distorções nos preços-relativos. Não se pode afirmar *a priori* que isto ocorra, ou deixe de ocorrer. Contudo, pode-se afirmar que nas circunstâncias da economia brasileira a crítica não se revelou verdadeira.

**Tabela 5**  
**Impacto do IMF e do sistema tradicional nos preços-relativos setoriais**  
**Simulação n. 1**

<b>Setores</b>	<b>IMF 1,42% + INSS</b>	<b>Sistema tradicional ICMS + IPI patronal</b>
1 Agropecuária	10,13	50,48
2 Extrativa mineral (exceto combustíveis)	9,04	43,73
3 Extração de petróleo e gás natural, carvão e outros combustíveis	8,59	43,96
4 Fabricação de minerais não-metálicos	9,77	48,57
5 Siderurgia	11,77	44,27
6 Metalurgia dos não-ferrosos	10,00	46,59
7 Fabricação de outros produtos metalúrgicos	9,96	43,85
8 Fabricação e manutenção de máquinas e tratores	8,57	45,49
9 Fabricação de aparelhos e equipamentos de material elétrico	9,84	45,69
10 Fabricação de aparelhos e equipamentos de material eletrônico	7,41	42,35
11 Fabricação de automóveis, caminhões e ônibus	9,62	44,97
12 Fabricação de outros veículos, peças e acessórios	9,93	50,06
13 Serrarias e fabricação de artigos de madeira e mobiliário	9,69	48,31
14 Indústria de papel e gráfica	9,08	45,17
15 Indústria da borracha	10,20	48,70
16 Fabricação de elementos químicos não-petroquímicos	10,63	47,63
17 Refino de petróleo e indústria petroquímica	9,21	43,60
18 Fabricação de produtos químicos diversos	9,25	45,09
19 Fabricação de produtos farmacêuticos e de perfumaria	8,50	50,89
20 Indústria de transformação de material plástico	8,96	46,07
21 Indústria têxtil	10,03	38,98

	10,04	41,30
22 Fabricação de artigos do vestuário e acessórios	10,04	41,30
<b>Sistema tradicional ICMS + IPI + INSS patronal</b>		
23 Fabricação de calçados e de artigos de couro e peles	9,49	50,07
24 Indústria do café	12,55	50,38
25 Beneficiamento de produtos de origem vegetal, inclusive fumo	10,98	47,70
26 Abate e preparação de carnes	11,67	49,31
27 Resfriamento e preparação do leite e laticínios	12,21	49,73
28 Indústria do açúcar	11,23	45,42
29 Fabricação e refino de óleos vegetais e gorduras para alimentação	12,24	47,02
30 Outras indústrias alimentares e de bebidas	10,75	64,88
31 Indústrias diversas	8,69	49,24
32 Serviços industriais de utilidade pública	6,59	37,94
33 Construção civil	9,90	53,28
34 Comércio	7,57	41,08
35 Transporte	7,61	43,40
36 Comunicações	5,70	42,23
37 Instituições financeiras	5,21	24,21
38 Serviços prestados às famílias	7,54	44,48
39 Serviços prestados às empresas	5,86	27,86
40 Aluguel de imóveis	9,72	45,25
41 Administração pública	4,79	24,26
42 Serviços privados não-mercantis	3,44	19,78
Carga tributária setorial máxima	12,55	64,88
Carga tributária setorial mínima	3,44	19,78
Desvio nos preços-relativos	2,65	8,17

Outra interessante variante das simulações realizadas diz respeito à alternativa proposta pelo IPEA de eliminação das contribuições sociais

cumulativas<sup>68</sup>. O resultado das simulações é reproduzido na Tabela 6.

**Tabela 6**  
**Impacto do IMF e do sistema tradicional nos preços-relativos setoriais**  
**(com inclusão de receita de PIS/Cofins e CPMF)**  
**Simulação n. 2**

<b>Setores</b>	<b>IMF 2,37%</b>	<b>Sistema tradicional ICMS + IPI + INSS + ISS</b>
1 Agropecuária	16,59	86,71
2 Extrativa mineral (exceto combustíveis)	14,85	84,42
3 Extração de petróleo e gás natural, carvão e outros combustíveis	14,13	83,00
4 Fabricação de minerais não-metálicos	16,00	89,70
5 Siderurgia	19,13	85,56
6 Metalurgia dos não-ferrosos	16,36	89,32
7 Fabricação de outros produtos metalúrgicos	16,35	85,50
8 Fabricação e manutenção de máquinas e tratores	14,15	87,98
9 Fabricação de aparelhos e equipamentos de material elétrico	16,13	88,42
10 Fabricação de aparelhos e equipamentos de material eletrônico	12,27	87,44
11 Fabricação de automóveis, caminhões e ônibus	15,80	94,61
12 Fabricação de outros veículos, peças e acessórios	16,28	98,94
13 Serrarias e fabricação de artigos de madeira e mobiliário	15,90	87,84
14 Indústria de papel e gráfica	14,91	87,22
15 Indústria da borracha	16,68	91,38
16 Fabricação de elementos químicos não-petroquímicos	17,35	85,40
17 Refino de petróleo e indústria petroquímica	15,12	85,71
18 Fabricação de produtos químicos diversos	15,21	86,59
19 Fabricação de produtos farmacêuticos e de perfumaria	14,02	98,68
20 Indústria de transformação de material plástico	14,73	86,82
21 Indústria têxtil	16,43	78,43
22 Fabricação de artigos do vestuário e acessórios	16,44	78,19

<b>Setores</b>	<b>IMF 2,37%</b>	<b>Sistema tradicional ICMS + IPI + INSS + ISS</b>
23 Fabricação de calçados e de artigos de couro e peles	15,58	94,34
24 Indústria do café	20,30	86,49
25 Beneficiamento de produtos de origem vegetal, inclusive fumo	17,90	84,78
26 Abate e preparação de carnes	18,95	85,88
27 Resfriamento e preparação do leite e laticínios	19,79	86,27
28 Indústria do açúcar	18,28	84,18
29 Fabricação e refino de óleos vegetais e de gorduras para alimentação	19,82	84,73
30 Outras indústrias alimentares e de bebidas	17,55	93,02
31 Indústrias diversas	14,29	96,78
32 Serviços industriais de utilidade pública	10,90	71,08
33 Construção civil	16,22	93,64
34 Comércio	12,52	78,95
35 Transporte	12,59	84,85
36 Comunicações	9,47	76,99
37 Instituições financeiras	8,65	58,02
38 Serviços prestados às famílias	12,50	83,56
39 Serviços prestados às empresas	9,73	68,24
40 Aluguel de imóveis	15,94	89,09
41 Administração pública	7,98	56,72
42 Serviços privados não-mercantis	5,71	40,62
Carga tributária setorial máxima	5,71	98,94
Carga tributária setorial mínima	20,30	40,62
Desvio nos preços-relativos	4,04	9,39

A eliminação da Cofins e do PIS/Pasep tornaria necessária a elevação das alíquotas dos tributos indiretos atuais (ICMS, IPI, INSS

patronal e ISS) em 59% relativamente ao seu nível atual para manter a arrecadação constante.

Por si só, essa elevação seria inviável, pois seria fonte de forte estímulo à evasão tributária. Mas supondo-se que isto não ocorra, o que é altamente improvável, os desvios nos preços-relativos se elevariam dos 8,17% verificados na Simulação n. 1 para 9,39%, agravando ainda mais as fortes distorções nos preços-relativos da economia. O desvio nos preços relativos causado pelo IMF seria de 4,04%, ou seja, 57% mais baixo do que no caso da eliminação das contribuições sociais dentro de um modelo convencional do tipo IVA. Em ambos os casos, a arrecadação seria de 19,1% do PIB.

A simulação dos efeitos da sonegação e seu impacto nas distorções dos preços-relativos é outro interessante caminho para pesquisa futura. A hipótese é que a sonegação introduz fortes elementos de instabilidade, volatilidade e aleatoriedade nos preços relativos de uma economia.

Na Simulação n. 3 foi incluído o ISS, um tributo cumulativo. O objetivo do exercício é comparar o IMF com o atual sistema tributário, que é um misto de cumulativo e não-cumulativo.

Na Tabela 7 foram utilizados os mesmos parâmetros da Simulação n. 1, mas com a introdução do elemento “sonegação”. Para tanto foram utilizadas as alíquotas dos impostos constantes na Simulação n. 1 ajustadas pelas estimativas sobre o peso do setor formal nas estatísticas do Valor da Produção do IBGE<sup>69</sup>. Com isso, as alíquotas efetivas foram alteradas relativamente às alíquotas formais de cada setor. Por exemplo, enquanto na indústria do açúcar 100% do setor atua na formalidade, na agricultura 93,1% estão na informalidade. Usando-se estas informações para os 42 setores usados nas simulações, fez-se os ajustamentos equivalentes nas alíquotas tributárias setoriais, com exceção da alíquota do IMF, por ser insonegável mesmo para as empresas que atuam na informalidade. A expectativa é de que, logicamente, o desvio nos preços-relativos do modelo do IMF permanecerá constante (igual ao da Simulação n. 1), pois não houve alteração de alíquota. Mas espera-se, pelas razões mencionadas acima,

que o desvio do modelo convencional fosse mais alto do que o 8,17% verificado na Simulação n. 1.

Na medida em que se admite a existência da sonegação, estimulada pelas altas alíquotas dos tributos convencionais, a queda nas alíquotas efetivas implicará perda de arrecadação. Para fazer a correção, as alíquotas nominais dos tributos convencionais foram aumentadas numa proporção dada pela relação entre a soma das alíquotas nominais e a soma das alíquotas efetivas. A expectativa é de que com essa correção se esteja fazendo a compensação dos efeitos da sonegação na arrecadação tributária pelo aumento das alíquotas nominais.

#### **Tabela 7**

**Impacto do IMF e do sistema tradicional nos preços-relativos setoriais  
(com avaliação de impacto provocado pela sonegação)  
Simulação 3**

<b>Setores</b>	<b>IMF 1,49%</b>	<b>Sistema tradicional ICMS + IPI + INSS + ISS</b>
1 Agropecuária	10,62	42,31
2 Extrativa mineral (exceto combustíveis)	9,48	45,08
3 Extração de petróleo e gás natural, carvão e outros combustíveis	9,01	45,95
4 Fabricação de minerais não-metálicos	10,24	49,97
5 Siderurgia	12,33	45,07
6 Metalurgia dos não-ferrosos	10,47	48,81
7 Fabricação de outros produtos metalúrgicos	10,44	44,76
8 Fabricação e manutenção de máquinas e tratores	8,98	47,65
9 Fabricação de aparelhos e equipamentos de material elétrico	10,31	47,89
10 Fabricação de aparelhos e equipamentos de material eletrônico	7,77	44,60
11 Fabricação de automóveis, caminhões e ônibus	10,08	47,31
12 Fabricação de outros veículos, peças e acessórios	10,40	52,82
13 Serrarias e fabricação de artigos de madeira e mobiliário	10,16	45,47
14 Indústria de papel e gráfica	9,52	45,62
15 Indústria da borracha	10,68	50,46
16 Fabricação de elementos químicos não-petroquímicos	11,13	45,50
17 Refino de petróleo e indústria petroquímica	9,66	45,81
18 Fabricação de produtos químicos diversos	9,70	46,64
19 Fabricação de produtos farmacêuticos e de perfumaria	8,91	52,69
20 Indústria de transformação de material plástico	9,39	48,60
21 Indústria têxtil	10,51	39,18
22 Fabricação de artigos do vestuário e acessórios	10,52	38,63

<b>Setores</b>	<b>IMF 1,49%</b>	<b>Sistema tradicional ICMS + IPI + INSS + ISS</b>
23 Fabricação de calçados e de artigos de couro e peles	9,94	50,37
24 Indústria do café	13,14	44,33
25 Beneficiamento de produtos de origem vegetal, inclusive fumo	11,51	42,71
26 Abate e preparação de carnes	12,22	43,75
27 Resfriamento e preparação do leite e laticínios	12,78	44,51
28 Indústria do açúcar	11,76	41,68
29 Fabricação e refino de óleos vegetais e de gorduras para alimentação	12,81	41,51
30 Outras indústrias alimentares e de bebidas	11,26	65,47
31 Indústrias diversas	9,11	50,75
32 Serviços industriais de utilidade pública	6,91	40,50
33 Construção civil	10,37	51,16
34 Comércio	7,94	41,05
35 Transporte	7,98	42,58
36 Comunicações	5,98	44,67
37 Instituições financeiras	5,47	26,55
38 Serviços prestados às famílias	7,91	39,88
39 Serviços prestados às empresas	6,15	29,54
40 Aluguel de imóveis	10,18	43,95
41 Administração pública	5,03	24,80
42 Serviços privados não-mercantis	3,61	20,86
Carga tributária setorial máxima	13,14	65,47
Carga tributária setorial mínima	3,61	20,86
Desvio nos preços-relativos	2,76	7,80

De fato, é isso que ocorre. Quanto mais aumenta a sonegação, mais aumentam as alíquotas para compensar a queda da arrecadação. Nesse

sentido, introduzem-se modificações na distribuição das alíquotas e nos padrões de incidência tributária causadas pela sonegação, mas preserva-se a arrecadação mediante a elevação do nível das alíquotas. Em outras palavras, esse mecanismo faz os bons contribuintes pagarem pelos maus.

Feita essa correção, verificou-se que o desvio nos preços-relativos do modelo convencional com sonegação ficou ligeiramente inferior ao encontrado na Simulação n. 1 (7,8% contra 8,17%). Em outras palavras, não se confirmou a hipótese de que a sonegação implicaria maiores desvios nos preços-relativos, ainda que do ponto de vista de equidade tivesse havido uma clara deterioração entre as duas situações.

Há algumas explicações para o fenômeno, que deixo como pontos para o aprofundamento de futuras pesquisas.

Em primeiro lugar, os índices de informalidade calculados pelo IBGE parecem subdimensionar o problema, situando-se em patamares excessivamente conservadores<sup>70</sup>. Por exemplo, o IBGE calculou que a formalidade na indústria de material plástico é de 99,2%, de 99,8% na indústria de produtos químicos, 100% na siderurgia e na metalurgia de não-ferrosos, e de 91,3 % na fabricação de calçados e de artigos de couro e peles etc. Parecem ser índices excessivamente elevados de formalização.

Em segundo lugar, as simulações comprovam um fato que já pudemos observar anteriormente. As distorções nos preços relativos dependem de dois fatores: do nível nominal das alíquotas e de sua dispersão ou variabilidade. Ao introduzirmos a sonegação em nosso modelo de simulação através de uma queda nas alíquotas efetivas dos impostos, reduz-se automaticamente o desvio nos preços relativos, pois as alíquotas efetivas caem. Nesse sentido, ocorreu o esperado, já que antes da correção no nível das alíquotas, o desvio do modelo convencional caiu de 8% para 7,8%. Em outras palavras, o efeito redutor dos desvios provenientes da queda nas alíquotas foi mais intenso do que o efeito amplificador dos desvios causados pela correção *across the board* das alíquotas nominais para compensar a perda de arrecadação causada pela sonegação.

Em terceiro lugar, há uma outra explicação estritamente numérica. Para fazer a compensação das alíquotas para neutralizar a queda de arrecadação causada pela sonegação, utilizou-se como indicador o fato de que a soma das alíquotas efetivas foi apenas 10% mais baixa do que a soma das alíquotas nominais. Ou seja, as alíquotas nominais foram aumentadas em 10% *across the board*. Cumpre dizer que, por falta de dados, não foi possível fazer a ponderação dessa queda pela importância relativa de cada setor na economia brasileira, como seria mais adequado. Trata-se de limitação metodológica séria, que deverá ser corrigida no futuro. Assim, a correção necessária poderia ter sido maior do que a realizada, mas não há informações que comprovem, ou desmintam, esta possibilidade, dado o caráter aleatório dos padrões de sonegação tributária.

Uma quarta explicação é de caráter conceitual. Como já afirmamos antes, o teorema do “*second best*” nos ensinou que na ausência de condições competitivas perfeitas, as distorções podem se compensar, de tal forma que a presença de duas fontes de distorções podem gerar uma situação mais próxima da eficiência competitiva do que a presença de apenas um elemento de distorção. Nesse sentido, não há como saber *a priori* se uma dada situação é mais ou menos eficiente do que outra. Apenas uma análise empírica será capaz de proporcionar respostas adequadas.

O que pode ter sido representado na Simulação n. 3 é exatamente esse fenômeno, ou seja, as distorções causadas pelos índices de sonegação utilizados no modelo podem ter gerado compensações cruzadas de tal forma a reduzir, ao invés de aumentar, as distorções nos preços-relativos da economia.

Pode-se dizer que esse resultado confirma a inadequação das afirmações peremptórias e incondicionais feitas por vários críticos e estudiosos da cumulatividade acerca de seus efeitos distorcivos nos preços-relativos da economia.

## REFERÊNCIAS

A place in the sun: a special report on offshore finance. **The Economist**, 24 fev. 2007.

BERTOLUCCI, Aldo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil.** Dissertação de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2001.

BIRD, Richard; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution?. **International Tax and Public Finance**, n. 5, 1998, p. 429-442.

\_\_\_\_\_. CVAT, VIVAT, e dual VAT: vertical “sharing” and interstate trade. **International Tax and Public Finance**, n. 7, 2000, p. 753-761.

\_\_\_\_\_. **VAT revisited: a new look at the value added tax in developing and transitional countries.** U.S. Agency for International Development – USAID, out. 2005. Disponível em: <[http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNADH103.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADH103.pdf)>. Acesso em: 1º jul. 2007.

\_\_\_\_\_. VATs in federal countries: international experience and emerging possibilities. **International Bureau of Fiscal Documentation**, Bulletin July, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** [CF/1988]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.363.** Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Brasília, 13 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9363.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9363.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.718.** Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, 27 nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.276.** Dispõe sobre o ressarcimento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para a Seguridade Social – COFINS incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de

produtos destinados à exportação. Brasília, 2 set. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10276.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10276.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.833**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 29 dez. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm)>.

CAMPOS, Roberto de Oliveira. O funeral da nota fiscal. **Revista Veja**, 23 jun. 1999.

CINTRA, Marcos. A Geni e a CPMF. **Folha de S. Paulo**, 6 out. 2003.

\_\_\_\_\_. A marcha do Imposto Único. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano 3, n. 9, out.-dez. 1994, p. 85-89.

Disponível também em:

<<http://www.marcoscindra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>>.

\_\_\_\_\_. A sonegação é o X do problema. **O Globo**, 14 maio 2001.

\_\_\_\_\_. A psicose da cascata. **Folha de S. Paulo**, 24 mar. 2003.

\_\_\_\_\_. **A verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: Livraria Ciência e Tecnologia Editora Ltda. – LCTE, 2003. Também disponível para *download* em: <<http://www.marcoscindra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

\_\_\_\_\_. **As assimetrias distributivas da não-cumulatividade**. São Paulo: Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV). Texto para discussão n. 140, abr. 2004. Disponível em: <<http://www.marcoscindra.org/novo/geral.asp?id=139&veja=1>>.

Acesso em: 1º jul. 2007.

\_\_\_\_\_. As suspeitas de sonegação da CPMF. **Folha de S. Paulo**, 26 jan. 2004.

\_\_\_\_\_. CPMF, barbárie tributária. **Correio Braziliense**, 22 maio 2002.

\_\_\_\_\_. CPMF: preconceitos desmentidos. **Gazeta Mercantil**, 14 out. 1999.

\_\_\_\_\_. CPMF: um bom imposto em má hora. **Folha de S. Paulo**, 25 set. 1997.

\_\_\_\_\_. CPMF: vai para o trono ou não vai?. **Folha de S. Paulo**, 16 abr. 2007.

\_\_\_\_\_. E-money e o imposto único. **Folha de S. Paulo**, 5 jan. 1998.

\_\_\_\_\_. Imposto eletrônico. Verdade e preconceito. **Correio Braziliense**, 14 jul. 1999.

\_\_\_\_\_. O Imposto Único sobre Transações. *In*: CINTRA, Marcos (Org.). **Tributação no Brasil e o Imposto Único**. São Paulo: Makron Books, 1994, p. 203-245.

\_\_\_\_\_. O patinho feio tributário. **Folha de S. Paulo**, 22 jan. 2001.

\_\_\_\_\_. Por uma revolução tributária. *In*: CINTRA, Marcos (Org.). **Tributação no Brasil e o Imposto Único**. São Paulo: Makron Books, 1994, p. 85-89.

\_\_\_\_\_. Sigilo e imposto “dedo-duro”. **Folha de S. Paulo**, 14 maio 2007.

\_\_\_\_\_. 95% preferem a CPMF. **Folha de S. Paulo**, 30 abr. 2007.

CINTRA, MARCOS (Org.). **Tributação no Brasil e o Imposto Único**. São Paulo: Makron Books, 1994.

CINTRA, Marcos; ZOTTMANN, Luiz. O real peso da cumulatividade. **Gazeta Mercantil**, 14 mar. 2002.

DELFIM NETTO, Antônio. Impostos não-declaratórios. **Folha de S. Paulo**, 12 ago. 1992.

DELOITTE. **Pesquisa internacional sobre tributação**, 2003. Disponível em: <http://www.marcoscindra.org/DOWNLOAD/Estudo%20Deloitte.pdf> >. Acesso em: 1º jul. 2007.

DOMINGUES, Edson Paulo; HADAD, Eduardo Amaral. **Política tributária e re-localização**, mimeo.

Dreams of a cashless society. **The Economist**, 3 maio 2001.

FELDSTEIN, Martin. **The effect of taxes on efficiency and growth**. Cambridge: National Bureau of Economic Research, NBER Working Paper Series n. 12201, maio 2006.

FONSECA, Carlos Eduardo Corrêa da. Brasil é referência mundial em tecnologia bancária. **Valor Econômico**, 30 abr. 2002.

GALLAGHER, Mark. **Assessing tax systems using a benchmarking methodology**. U.S. Agency for International Development – USAID. Research Paper on Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization Project, jan. 2004. Disponível em: <[http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNADC940.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADC940.pdf)>. Acesso em: 1º jul. 2007.

GARCIA, Fernando; SOUZA, Rogério César de; BANDEIRA, Sérgio. **Carga tributária sobre os serviços e os efeitos macroeconômicos da substituição da contribuição patronal ao INSS por uma CMF**, mimeo. Pesquisa GV Consult. Disponível em: <<http://www.marcoscintra.org/download/Fernando%20Garcia%20INSS%20CMF%202003.doc>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

**Juicio a la Escuela Cirigliano**. Buenos Aires: F. T. Editorial Humanitas, 1976.

KHAIR, Amir. **Reforma ou ilusão tributária**, mimeo, abr. 2007.

LIPSEY, Richard G.; LANCASTER, Kelvin. The general theory of second best. **Review of Economic Studies**, n. 24, 1956, p. 11-32.

MACIEL, Everardo. Entrevista. **Valor**, 26 fev. 2007, p. A-3.

NESE, Luigi. A reforma tributária para o século 21. **Folha de S. Paulo**, 18 set. 1999.

NETTO, Antônio Delfim. Mitos tributários?. **Carta Capital**, 12 dez. 2001.

OLIVEIRA, Domério. Nassar de. **Preconceito Tributário**, mimeo. Disponível em: <<http://www.marcoscintra.org/novo/geral.asp?id=139&veja=1>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

OWENS, Jeffrey. **Fundamental tax reform: an international perspective**. Paris: Organização Para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento – OCDE, 2005.

PANZARINI, Clóvis. ICMS, um erro genético. **O Estado de S. Paulo**, 3 mar. 2007.

PEREIRA, Thiago. Rabelo; IKEDA, Marcelo. Informe BNDES n. 27, jun. 2001.

PONTE, Luis Roberto. Imposto em cascata, um clichê tributário. **Folha de S. Paulo**, 23 fev. 2000.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **CPMF – mitos e verdades sob as óticas econômica e administrativa**. Texto para discussão n. 15, set. 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/15%20CPMF%20mitos%20e%20Verdades.pdf>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Condicionantes e perspectivas da tributação no Brasil**. Estudo Tributário n. 7, ago. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/19%20Condicionantes%20e%20Perspectivas%20STB.pdf>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Tributação da renda no Brasil pós-Real**, 2001.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Nota Copat/Copan n. 88/2003**.

SIMONSEN, Mário Henrique. Imposto justo é o que se consegue cobrar. **Exame**, 26 jun. 1991.

TAVARES, Maria Conceição. Imposto sobre circulação financeira. **Folha de S. Paulo**, 24 set. 1995.

TOFFLER, Alvin; TOFFLER, Heidi. **Revolutionary wealth**. Nova Iorque: Alfred A. Knopf Inc., 2006.

UNGER, Roberto Mangabeira. Impostos e paradoxos. **Folha de S. Paulo**, 28 abr. 1998.

UNGER, Roberto Mangabeira. Reforma tributária (1). **Folha de S. Paulo**, 21 abr. 1998.

Editorial. **Valor Econômico**, 27 fev. 2007.

VARSANO, Ricardo; PEREIRA, Thiago Rabelo; ARAÚJO, Erika Amorim; SILVA, Napoleão Luiz da Costa da; IKEDA, Marcelo. **Substituindo o PIS e a Cofins – e por que não a CPMF? – por uma contribuição não-cumulativa**. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para discussão n. 832, out. 2001.

WALLACK, Jessica Seddon; SRINIVASAN, T. N. (Eds.). **Federalism and economic reform: international perspectives**. New York:

Cambridge University Press, 2006.

ZILVETI, Fernando Aurélio; TORO, Carlos Eduardo Costa M. A.; BRITO, Bianca Maia de. Preços de Transferência. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). **Direito tributário: tributação internacional**. Série *GVlaw*. São Paulo: Saraiva, 2007.

1 Sobre o federalismo fiscal e suas implicações na área tributária, vide WALLACK, Jessica Seddon; SRINIVASAN, T. N. (Eds.). **Federalism and economic reform: international perspectives**. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 456-457. Uma das mais importantes características apontadas nos países analisados é a crescente tendência à centralização do controle de gastos, da arrecadação e das bases tributárias subnacionais. As implicações deste fato no debate da reforma tributária são profundas, como se verá adiante.

2 CAMPOS, Roberto de Oliveira. O funeral da nota fiscal. **Veja**, 23 jun. 1999.

3 NESE, Luigi. A reforma tributária para o século 21. **Folha de S. Paulo**, 18 set. 1999.

4 Para uma descrição do conceito e das dificuldades de aplicação e aferição da tributação sobre preços de transferência, vide ZILVETI, Fernando Aurélio; TORO, Carlos Eduardo Costa M. A.; BRITO, Bianca Maia de. Preços de Transferência. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). **Direito tributário: tributação internacional**. Série *GVlaw*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 83-112. Esse texto demonstra as dificuldades e conflitos existentes na área da tributação internacional, como imposto de renda, dupla tributação, remessas e ganhos de capital, comércio exterior etc.

5 Não conheço a origem dessa fábula caída em domínio público. Há quem diga que o texto original foi publicado em: **Juicio a la Escuela Cirigliano**. Buenos Aires: F. T. Editorial Humanitas, 1976.

6 Dreams of a cashless society. **The Economist**, 3 maio 2001, p. 73-74. *Vide*, também, CINTRA, Marcos. E-money e o imposto único. **Folha de S. Paulo**, 5 jan. 1998.

7 **Revolutionary wealth**. New York: Alfred A. Knopf Inc., 2006.

8 O desaparecimento da moeda manual ocorreu precocemente no Brasil, induzido pela inflação crônica entre as décadas de 1960 e meados de 1990. Estimulada pela corrosão do valor da moeda manual, a sociedade brasileira investiu pesadamente no sistema bancário e na criação da moeda indexada, e deixou de usar dinheiro em espécie. O Brasil se antecipou a uma tendência mundial e já opera com cerca de apenas 3% de taxa de monetização (papel-moeda em poder do público em relação ao PIB) uma das mais baixas entre as economias ocidentais.

[9](#) A place in the sun: a special report on offshore finance. **The Economist**, 24 fev. 2007, p. 4.

[10](#) Paraísos fiscais “sap tax revenues from ‘real’ countries, limiting those countries’ ability to pay for public services and forcing them to tax less mobile factors, such as labour, housing and consumption”. A place in the sun: a special report on offshore finance, *op. cit.*, p. 4.

[11](#) “*The real problem is that globalization has rendered the current system of taxing multinationals archaic. Taxation is based on national boundaries, but companies operate across continents and can easily shift money and physical assets around. Until tax systems reflect that reality, the difficulties will persist*”. A place in the sun: a special report on offshore finance, *op. cit.*, p. 10.

[12](#) Para uma abrangente discussão acerca dos mais importantes tópicos em debate sobre reforma tributária em todo o mundo *vide* OWENS, Jeffrey. **Fundamental tax reform: an international perspective**. Paris: Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento – OCDE, mimeo, 2005.

[13](#) Estranhamente, essa campanha coincidiu com o interesse velado dos sonegadores, uma vez que combatia tributos como a CPMF e parte do PIS/Cofins, notadamente os mais difíceis de ser sonegados.

[14](#) Surpreende o fato de empresários enfatizarem a cumulatividade, ao invés de defenderem a redução do número de tributos e lutarem por alíquotas menores, como recentemente lembrado por Amir Khair, ao afirmar que o atual debate tributário “corre o risco de deixar para segundo plano a questão mais importante, que é a redução da carga tributária, que asfixia nossas empresas, gera informalidade e tira o poder aquisitivo da classe média e da população de baixa renda”. *Vide* KHAIR, Amir. Reforma ou ilusão tributária, mimeo, abril de 2007.

[15](#) Sobre a proposta do Imposto Único, e sobre a polêmica sobre o assunto, com argumentos a favor e contra a proposta, *vide* CINTRA, Marcos (Org.). **Tributação no Brasil e o Imposto Único**. São Paulo: Makron Books, 1994. Para a colocação da proposta *vide*, em especial, CINTRA, Marcos. Por uma revolução tributária. *In*: CINTRA, Marcos (Org.). **Tributação no Brasil e o Imposto Único**. São Paulo: Makron Books, 1994, p.85-89, e CINTRA, Marcos (Org.). O Imposto Único sobre Transações. *In*: CINTRA, Marcos (Org.). **Tributação no Brasil e o Imposto Único**. São Paulo: Makron Books, 1994, p. 203-245.

[16](#) *Vide* FONSECA, Carlos Eduardo Corrêa da. Brasil é referência mundial em tecnologia bancária. **Valor Econômico**, 30 abr. 2002. Neste artigo, o diretor de Tecnologia da Federação Brasileira de Bancos (Febraban) reproduz dados de pesquisa realizada pela empresa McKinsey & Company e pela Fundação Getúlio Vargas, e afirma que “os bancos são os maiores investidores brasileiros em tecnologia, destinando anualmente 8,5% de seu patrimônio para aprimorar o parque tecnológico instalado, mais do que o dobro da média nacional”. O início do funcionamento do Sistema de Pagamentos Brasileiro, SPB, a partir

de abril de 2002 atesta o avanço da informatização bancária no Brasil, onde a compensação bancária começa a ser feita em tempo real.

17 A razão do hiperdesenvolvimento do sistema bancário e da generalizada expulsão da moeda manual como meio de pagamento no país advém da processo hiperinflacionário que durante cerca de 40 anos existiu no país. Naquelas circunstâncias, a moeda manual não-indexada foi abandonada pelos agentes econômicos, e a atividade bancária, estimulada pelo elevado *float* bancário, tornou-se tão mais rentável quanto mais rápida fosse a capacidade de captação e aplicação de depósitos junto ao público. Daí a informatização e o hiperdesenvolvimento da atividade bancária entre nós.

18 Para rebater o argumento dos que acham que a cumulatividade é o mal a ser extirpado do sistema tributário brasileiro, publiquei na *Folha de S. Paulo* artigo no qual defendi a CPMF como uma eficiente espécie tributária, ainda que mal utilizada pelo governo. *Vide* CINTRA, Marcos. O patinho feio tributário. **Folha de S. Paulo**, 22 jan. 2001.

19 Nesse sentido, *vide* CINTRA, Marcos. A sonegação é o X do problema. **O Globo**, 14 maio 2001.

20 BERTOLUCCI, Aldo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2001.

21 O trabalho de Bertolucci mostra que os custos de conformidade empresarial como proporção do PIB em alguns países selecionados vão de 0,7% a 2,5%.

22 *Vide* GALLAGHER, Mark. **Assessing tax systems using a benchmarking methodology**. U.S. Agency for International Development – USAID. Research Paper on Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization Project, jan. 2004, p. 9. Disponível em: <[http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNADC940.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADC940.pdf)>. Acesso em: 1º jul. 2007. O estudo mostra ainda a baixa taxa efetiva de arrecadação e a baixa produtividade dos IVAs em vários países latino-americanos. p. 10.

23 MACIEL, Everardo. Entrevista. **Valor**, 26 fev. 2007, p. A-3.

24 ZILVETI, Fernando Aurélio; TORO, Carlos Eduardo Costa M. A.; BRITO, Bianca Maia de. *Op. cit.*, p. 150.

25 BERTOLUCCI, A., **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo (USP), 2001.

26 A Comissão, composta por economistas e tributaristas de renome, foi encarregada de formular proposta de reforma tributária a ser apresentada pelo Governo ao Congresso Nacional.

27 GARCIA, Fernando; SOUZA, Rogério César de; BANDEIRA, Sérgio. **Carga tributária sobre os serviços e os efeitos macroeconômicos da substituição da contribuição patronal ao INSS por uma CMF**, mimeo, Pesquisa GV Consult., disponível

em: <<http://www.marcoscintra.org/download/Fernando%20Garcia%20INSS%20CMF%202003.doc>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

28 Para a metodologia utilizada nas simulações, especialmente o coeficiente de desvio nos preços-relativos, *vide* CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: Livraria Ciência e Tecnologia Editora Ltda. – LCTE 2003, p. 120-129, e Anexo IV. Também disponível para download em: <<http://www.marcoscintra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>>. Acesso em 1º jul. 2007.

29 O então Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, na apresentação do texto SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Tributação da renda no Brasil pós-Real**. Brasília: SRF, Ministério da Fazenda, 2001, diz que “reforma tributária parece, em certos momentos, um desaguadouro para o qual convergem demandas por simplificação tributária, conflitos interfederativos, propostas de transposição de soluções adotadas em outros países, reclamos por uma mais efetiva justiça distributiva, exercícios de experimentalismo tributário, indignações por assimetria entre o pagamento de impostos e a realização do gasto público, queixas contra o tamanho da carga tributária, dissimuladas tentativas de facilitar a evasão e a elisão fiscais, propósitos sinceros de corrigir desigualdades regionais, de estimular as exportações, de robustecer a competitividade da economia nacional etc. etc. etc”.

30 Mangabeira UNGER, Roberto. Impostos e Paradoxos. **Folha de S. Paulo**, 28 abr. 1998.

31 DELFIM NETTO, Antônio. Impostos não-declaratórios. **Folha de S. Paulo**, 12 ago. 1992.

32 Mangabeira UNGER, Roberto. Impostos e Paradoxos. **Folha de S. Paulo**, 28 abr. 1998.

33 Mangabeira UNGER, Roberto. Reforma tributária (1). **Folha de S. Paulo**, 21 abr. 1998.

34 Do ponto de vista de políticas públicas, a questão da equidade e da redistribuição de renda deve ser analisada levando-se em conta a política fiscal como um todo, ou seja, analisando-se os efeitos do sistema tributário na totalidade dos tributos utilizados conjuntamente com os efeitos redistributivos do padrão de gastos do governo. Ou seja, cumpre analisar conjuntamente os efeitos das receitas e dos gastos públicos. Mesmo assim, há quem insista, equivocadamente, em avaliar os efeitos redistributivos de certos tributos isoladamente. *Vide*, a esse respeito, BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal. **VAT revisited: a new look at the value added tax in developing and transitional countries**. U.S. Agency for International Development – USAID, out., 2005, disponível em: <[http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNADH103.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADH103.pdf)>. Acesso em: 1º jul. 2007, onde na página 45 afirmam que “from the perspective of social and economic inequality, what matters in the end is surely the overall impact of the budgetary system on the distribution of wealth and income, rather than the details of particular fiscal instruments...”. Os autores sugerem que se evite uma análise *tax-by-tax* da questão. Tradução nossa: “pela perspectiva da desigualdade econômica e social, ao final, é certamente mais importante o impacto geral do sistema orçamentário na distribuição da riqueza e da renda do que os detalhes de instrumentos fiscais particulares”.

[35](#) TAVARES, Maria Conceição. Imposto sobre circulação financeira. **Folha de S. Paulo**, 24 set. 1995.

[36](#) Como disse Mário Henrique Simonsen, “imposto justo é o que se consegue cobrar”. *Vide* SIMONSEN, Mário Henrique. Imposto justo é o que se consegue cobrar. **Exame**, 26 jun. 1991.

[37](#) O teorema do *second best* afirma que, se uma das condições para obtenção de um Ótimo de Pareto não for satisfeita, a melhor situação possível (*second best*), em geral, apenas poderá ser atingida com o relaxamento de todas as demais condições paretianas. *Vide* LIPSEY, Richard G.; LANCASTER, Kelvin. The General Theory of Second Best. **Review of Economic Studies**, 24, 1956, p.11-32.

[38](#) Sobre a questão do nível das alíquotas de impostos sobre movimentação financeira e dos seus efeitos em um ambiente de inflação baixa, *vide* CINTRA, Marcos. A marcha do Imposto Único. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano 3, n. 9, out.-dez., 1994, p. 85-89.

[39](#) Esta seção reproduz trechos relacionados com a aritmética de tributos sobre movimentação financeira encontrados em CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: Livraria Ciência e Tecnologia Editora Ltda. – LCTE, 2003, p. 43-46.

[40](#) Para uma abrangente análise sobre o uso dos IVAs em países emergentes, *vide* BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal, *op. cit.*

[41](#) Para uma demonstração gráfica desse fenômeno, *vide* CINTRA, Marcos. O Teorema Fundamental do Bem-Estar e a Eficiência Tributária. *In*: CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: Livraria Ciência e Tecnologia Editora Ltda. – LCTE, 2003, Anexo II, p. 149-157.

[42](#) Até mesmo especialistas em tributação cometem o erro de avaliar a carga tributária de impostos cumulativos em termos de números de elos nas cadeias de produção. *Vide*, por exemplo, OWENS, Jeffrey. **Fundamental tax reform: an international perspective**. Paris: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, OCDE, mimeo, 2005, p. 15.

[43](#) “(...) It is the marginal tax rates that determines the efficiency cost – *i.e.* the deadweight of the tax system”. *Vide* FELDSTEIN, Martin. **The effect of taxes on efficiency and growth**. Cambridge, Massachusetts, National Bureau of Economic Research. NBER Working Paper Series n. 12201, maio, 2006.

[44](#) CINTRA, Marcos. A psicose da cascata. **Folha de S. Paulo**, 24 mar. 2003.

[45](#) SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Condicionantes e perspectivas da tributação no Brasil**. Estudo Tributário n. 7, ago. 2002, disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/19%20Condicionantes%20e%20Perspectivas%20STB.pdf>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

[46](#) *Vide* PANZARINI, Clóvis. ICMS, um erro genético. **O Estado de S. Paulo**, 3 mar. 2007.

[47](#) Para uma defesa do uso de IVAs em países federativos, sugere-se a adoção de IVAs duais ou compensatórios, onde um IVA federal absorve as alíquotas não cobradas no comércio interestadual. *Vide* BIRD, Richard.; GENDRON, Pierre-Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution?. **International tax and public finance**, n. 5, Boston, Kluwer Academic Publishers, 1998, p. 429-442. Tal solução, contudo, implica grande carga burocrática, sólida organização administrativa e ausência de problemas de conformidade tributária, qualidades infelizmente ausentes no Brasil. Os mesmos autores alertam para possíveis problemas e dificuldades do uso de VATs e suas variantes em BIRD, Richard.; GENDRON, Pierre-Pascal. CVAT, VIVAT, e dual VAT: vertical “sharing” and interstate trade. **International tax and public finance**, n. 7, Boston, Kluwer Academic Publishers, 2000, p. 753-761, e ainda em BIRD, Richard.; GENDRON, Pierre-Pascal. VATs in federal countries: international experience and emerging possibilities. **International Bureau of Fiscal Documentation**, Bulletin July, 2001.

[48](#) O próprio responsável pela criação do PIS/Cofins não-cumulativo, o ex-Secretário da Receita Federal Everardo Maciel, formula uma ácida crítica à alteração em entrevista ao *Valor Econômico* em 26 de fevereiro de 2007, p. A-3.

[49](#) Título. **Valor Econômico**. Editorial, 27 fev. 2007. Infelizmente, contudo, essa observação omite o fato de que tais problemas são inerentes aos tributos convencionais, declaratórios, com base nos quais muitos pretendem construir um novo sistema tributário para o Brasil.

[50](#) SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Nota Copat/Copan n. 88/2003**.

[51](#) **Folha de S. Paulo**, abr. 2008.

[52](#) OLIVEIRA, Domério Nassar de. **Preconceito tributário**. mimeo. Disponível em: <<http://www.marcoscintra.org/novo/geral.asp?id=139&veja=1>>. Acesso em: 1º-7-2007.

[53](#) FEDERAÇÃO DE INDÚSTRIAS DO RIO DE JANEIRO. **Nota técnica n. 6/2003**.

[54](#) CINTRA, Marcos; ZOTTMANN, Luiz. O real peso da cumulatividade. **Gazeta Mercantil**, 14 mar. 2002.

[55](#) Cf. CINTRA, Marcos. O patinho feio tributário. **Folha de S. Paulo**, 22 jan. 2001. Para acompanhar o debate sobre a CPMF ao longo dos últimos 10 anos, recomendo a leitura dos seguintes artigos publicados na imprensa: CINTRA, Marcos. CPMF: um bom imposto em má hora. **Folha de S. Paulo**, 25 set. 1997. CINTRA, Marcos. Imposto Eletrônico. Verdade e Preconceito. **Correio Braziliense**, 14 jul. 1999. CINTRA, Marcos. CPMF: preconceitos desmentidos. **Gazeta Mercantil**, 14 out. 1999. CINTRA, Marcos. CPMF, barbárie tributária. **Correio Braziliense**, 22 maio 2002. CINTRA, Marcos. A Geni e a CPMF. **Folha de S. Paulo**, 6 out. 2003. CINTRA, Marcos. As suspeitas de sonegação da CPMF. **Folha de S. Paulo**, 26 jan. 2004. CINTRA, Marcos. CPMF: vai para o trono ou não vai?. **Folha de S. Paulo**, 16 abr. 2007. CINTRA, Marcos. 95% preferem a CPMF. **Folha de S. Paulo**, 30 abr. 2007. CINTRA, Marcos. Sigilo e imposto ‘dedo-duro’. **Folha de S. Paulo**, 14 maio 2007.

[56](#) “(...) Does not zero rate its exports but rather permit fixed rates of export on a presumptive basis, with different rates for different products.” *Vide* BIRD, Richard M.; Gendron, Pierre-Pascal. **VAT revisited: a new look at the value added tax in developing and transitional countries.** U.S. Agency for International Development – USAID, out. 2005, p. 96, disponível em: <[http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNADH103.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADH103.pdf)>. Acesso em: 1º jul. 2007.

[57](#) *Vide* PEREIRA, Thiago Rabelo; IKEDA, Marcelo. Brasília, BNDES. Informe n. 27, jun. 2001, onde os autores propõem o uso das matrizes de insumo produto do IBGE como método para mensurar a incidência da CPMF e do Pis/Cofins nos preços de 42 setores da economia. Os autores seguem a metodologia de cálculo utilizada pelos proponentes do Imposto Único, como pode ser aferido em CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto Único.** São Paulo: Livraria Ciência e Tecnologia Editora LTDA – LCTE, 2003. Também disponível para *download* em: <<http://www.marcoscintra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

[58](#) PONTE, Luis Roberto. Imposto em cascata, um clichê tributário. **Folha de S. Paulo**, 23 fev. 2000.

[59](#) Sobre os efeitos distributivos do PIS/Cofins não-cumulativo *vide* CINTRA, Marcos. **As assimetrias distributivas da não-cumulatividade.** São Paulo: Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (EESP/FGV). Texto para discussão n. 140, abr. 2004, disponível em: <<http://www.marcoscintra.org/novo/geral.asp?id=139&veja=1>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

[60](#) *Vide* nota de rodapé n. 45.

[61](#) DELOITTE. **Pesquisa internacional sobre tributação**, 2003. Disponível em: <<http://www.marcoscintra.org/DOWNLOAD/Estudo%20Deloitte.pdf>>. Acesso em: 1º jul. 2007.

[62](#) NETTO, Antônio Delfim. Mitos tributários?. **Carta Capital**, 12 dez. 2001.

[63](#) SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, MINISTÉRIO DA FAZENDA. **CPMF – mitos e verdades sob as óticas econômica e administrativa.** Texto para discussão n. 15, set. 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/15%20CPMF%20Mitos%20e%20Verdades.pdf>>. Acesso em 1º jul. 2007.

[64](#) O restante dessa seção reproduz trechos de CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto Único.** São Paulo: Livraria Ciência e Tecnologia Editora Ltda. – LCTE, 2003, p. 118-129. Também disponível para *download* em: <<http://www.marcoscintra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>>. Acesso em 1º jul. 2007.

[65](#) *Vide*, principalmente, o artigo de CINTRA, Marcos. O Imposto Único sobre Transações. *In*: CINTRA, Marcos. (Org.). **Tributação no Brasil e o Imposto Único.** São Paulo: Makron Books, 1994, p. 203-245.

[66](#) *Vide* CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto Único.** São Paulo: Livraria Ciência e Tecnologia Editora Ltda. – LCTE, 2003. Também disponível para *download* em:

<<http://www.marcoscintra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>>. Acesso em 1º jul. 2007. Anexo IV, Modelos Matemáticos e Base Estatística para as Simulações, em parceria com Luiz Henrique Sampaio Guimarães.

[67](#) O ideal nesse tipo de simulação seria o uso de modelos de equilíbrio geral, já que eles captariam os efeitos dinâmicos das alterações tributárias. Sobre o uso de modelos de equilíbrio geral computáveis, *vide* DOMINGUES, Edson Paulo; HADDAD, Eduardo. Amaral. **Política tributária e re-localização**, mimeo, onde o modelo é usado para simulações regionais para o estado de São Paulo. Trata-se de campo fértil para pesquisa futura.

[68](#) VARSANO, Ricardo; PEREIRA, Thiago Rabelo; ARAÚJO, Erica Amorim; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; IKEDA, Marcelo. **Substituindo o PIS e a Cofins – e por que não a CPMF? – por uma contribuição não-cumulativa**. Rio de Janeiro, IPEA, Texto para discussão n. 832, out. 2001.

[69](#) Citadas em Pereira, Thiago Rabelo; IKEDA, Marcelo, *op. cit.*

[70](#) Evidentemente existe distinção entre informalidade e sonegação. Ao utilizarmos dados do primeiro fenômeno como indicador de evasão, poder-se-á estar introduzindo claro viés de baixa nas simulações. Ao não dispormos de outras informações fidedignas, optamos por este caminho, que, claramente, não se mostrou adequado.

# 4 ADAPTAÇÃO DA POLÍTICA FISCAL EM TEMPO DE ECONOMIA INTERNACIONAL INTEGRADA

*Edison Carlos Fernandes*

*Professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; professor dos cursos de graduação e pós-graduação da Universidade Presbiteriana Mackenzie; professor titular de Direito Tributário da Universidade Ibirapuera; pós-graduado em Direito Tributário pelo Centro de Estudos e Extensão Universitária – CEEU e em Política Internacional pela Fundação Escola de Sociologia e Política de São Paulo; mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie; doutor em Direito das Relações Econômicas Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; advogado militante, sócio do Escritório Fernandes, Figueiredo Advogados.*

## 4.1 Entendimento sobre política fiscal

Entendemos que estudar *política fiscal* implica analisar a situação financeira do Estado, especialmente no que concerne às escolhas para a sua condução no âmbito financeiro. Em outras palavras, seria analisar a autodeterminação do Estado com referência às despesas públicas e às receitas públicas. Sendo assim, convém iniciarmos pela delimitação de nosso campo de estudo, apresentando breves esclarecimentos sobre as despesas e as receitas públicas.

Por *despesas públicas* devemos entender os gastos realizados pelo Estado no cumprimento das suas atribuições, a saber: realização de obras públicas, prestação de serviços públicos, e, relacionada a ambos, a manutenção de uma máquina administrativa (funcionalismo público)<sup>1</sup>. O investimento de recursos financeiros em cada uma dessas atribuições depende da orientação política do governante do momento, como, por exemplo: decisão por gastos maiores em obras de infraestrutura, transferindo a prestação de serviços como de saúde e educação cada vez mais para a iniciativa privada (exercendo o Estado apenas a regulação da atividade e a sua fiscalização); ou, por outro lado, privilegiando a aplicação de recursos públicos no

desenvolvimento de atividades consideradas estratégicas (comunicação, energia etc.). Portanto, é a política de gastos públicos – o que significa dizer, as escolhas no campo do financiamento público – fruto de programas de governo, e este norteia a quantidade e a qualidade das despesas públicas.

Como visto, despesa pública implica investimento de recursos públicos; sendo assim, esses recursos públicos precisam ser gerados (*receitas públicas*). A fonte das receitas públicas pode ser de duas ordens: a atuação direta do Estado na produção da riqueza ou a apropriação de parcela da riqueza gerada por outras pessoas, que não o próprio Estado. No primeiro caso, as receitas são denominadas *originárias*; no segundo, *derivadas*.

Várias são as fontes de receitas originárias. O Estado pode atuar diretamente na economia ou por meio de empresas públicas ou sociedades de economia mista: nessas situações, o Estado é o agente econômico, gerando a sua própria riqueza, ou recebendo os dividendos de empresas que geraram essa riqueza, nas quais o Estado tem participação societária, majoritária ou não. Além disso, fonte de receita originária também é a exploração de bens e direitos públicos, desde a concessão ou a privatização de participação societária em empresas públicas ou sociedades de economia mista, até a alienação de bens imóveis públicos ou a sua concessão mediante outorga (semelhante a aluguel).

Por outro lado, as receitas derivadas (fontes de financiamento da atuação estatal) também apresentam-se de diversas maneiras. A primeira delas, não pecuniária, é a convocação de membros da população para a prestação de serviços públicos (são exemplos o serviço eleitoral, o serviço militar e o desempenho da função de jurados, em tribunais do júri; conquanto sejam outras as motivações para essas convocações, o certo é que, ainda como “efeito colateral”, há impacto nas finanças públicas). Depois, existem as maneiras pecuniárias, sendo elas a multa aplicada por infrações cometidas (da mesma forma, nesse caso, a motivação da aplicação de multas não é arrecadar recursos para o Estado, mas encontramos o mesmo “efeito colateral” nas finanças públicas), e a cobrança de tributos (o tributo é a

receita derivada por excelência, tanto que está assim definido no art. 9º da Lei n. 4.320, de 1964).

Pensar a política fiscal no âmbito de uma economia internacional integrada significa promover escolhas financeiras (por parte do Estado, ou melhor, do governante) considerando, além das despesas públicas, tanto as receitas originárias quanto as receitas derivadas. Como exemplo do impacto da chamada globalização sobre a administração das receitas públicas originárias, temos o intenso movimento de privatizações vivido pelo Brasil em meados da década de 1990. Devido à forte influência internacional, o Estado brasileiro, naquele momento, optou por alienar parcela do seu patrimônio, com dois objetivos, considerando-se as finanças públicas (e, por decorrência, a política fiscal): a um, a retirada do Estado de atuações que demandariam vultosos investimentos, aumentando, com isso, a necessidade de receitas públicas (por exemplo, os setores de telecomunicações e de comercialização de energia elétrica); a dois, a privatização representou ingresso de receitas públicas originárias, que puderam ser utilizadas para suportar outras despesas públicas.

Quanto às receitas derivadas, em um mundo de economia globalizada, o impacto é ainda mais significativo, tendo em vista a influência da economia internacional sobre a política tributária (parcela importante da política fiscal) de cada Estado do mundo. No presente ensaio sobre política fiscal e economia internacional, vamos concentrar nossa análise, dada a sua importância, no tema da política tributária. Nesse sentido, pretendemos discutir as influências da mencionada globalização sobre o sistema tributário dos países, tanto do ponto de vista da formação de blocos econômicos (inicialmente, regionais) como numa visão mais abrangente, isto é, da integração das diversas economias nacionais.

## **4.2 Questões prévias relacionadas à análise tributária**

Em nossa análise dos aspectos tributários concernentes à economia internacional integrada, destacaremos duas questões prévias, que serão

os fundamentos do presente estudo: a flexibilização da soberania fiscal em comparação com a soberania política e a consideração do tributo, exclusivamente, na sua função arrecadadora. Tanto em uma como em outra questão, a formação de blocos econômicos (integração formal e legal) ganha relevo; porém, não pretendemos nos limitar ao estudo de tais blocos. De qualquer forma, convém fazermos uma introdução, ainda que breve, dessas questões prévias.

Se, por um lado, temos visto, recentemente, a alteração do conceito de *soberania política*, cujo principal caso foi a redação da Constituição Européia (embora não aprovada pelo quórum necessário de países para entram em vigor), por outro, no que se refere à *soberania fiscal*, a percepção sobre mudança no seu conceito ou estrutura não tem sido muito percebida. Essa falta de percepção pode estar ocorrendo por diversos fatores, dentre os quais destacamos dois que nos parecem os principais. A seguir os comentamos.

Em primeiro lugar, a alteração do conceito de soberania fiscal pode estar sendo negada, ou, ao menos, minimizada, por razões de ordem teórica: há quem acredite na imutabilidade da soberania fiscal, sob o risco de acabarem os Estados. Assim parece pensar Heleno Taveira Tôres, para quem não existe limite jurídico internacional à soberania fiscal<sup>2</sup>. Depois, parcialmente em decorrência dessa visão, pode-se argumentar que, mesmo sendo a soberania fiscal passível de alteração do seu conceito, ela sempre existirá, haja vista que os Estados não podem deixar de arrecadar recursos financeiros para cumprir as suas atribuições.

Com esse segundo argumento chegamos à outra questão prévia que influencia nossa análise: a função do tributo. Dissemos que o tributo é a receita pública derivada por excelência, sendo assim, destina-se ele, fundamentalmente, à arrecadação de riqueza para o financiamento da atuação estatal. Trata-se, portanto, da função arrecadatória (ou arrecadadora) do tributo.

Ocorre que, por mais importante que seja a função arrecadatória do tributo, ela não é exclusiva. O tributo também pode ser, e é efetivamente, utilizado como instrumento de indução dos agentes

econômicos e da economia, de uma forma geral. Trata-se, aqui, da função extrafiscal do tributo, ou função indutora<sup>3</sup>.

Por meio de sua função indutora, o tributo pode contribuir para a determinação de escolhas relacionadas à política fiscal, ainda que possa vir a representar, de maneira direta, a redução de arrecadação (contrariando a sua função arrecadatória). Esse ponto merece o detalhamento da explicação por meio de um exemplo: tomemos a Emenda Constitucional n. 45, que permitiu o tratamento diferenciado, inclusive o tributário entre contribuintes, em razão da proteção ambiental (art. 170, VI, da Constituição Federal); à luz desse dispositivo, o Estado poderia determinar redução de imposto para as empresas que adotassem condutas de preservação do meio ambiente, dentro de padrões estabelecidos por lei. Se, por um lado, essa redução tributária significaria a perda de arrecadação, por outro, representaria menor dispêndio de gastos públicos para fiscalização ou implementação de política ambiental; tem-se, assim, uma medida tributária de natureza extrafiscal contribuindo para a adequada administração das finanças públicas.

O impacto do tributo indutor nas operações do Estado relacionadas à economia internacional integrada é ainda mais sentido. Tome-se como exemplo o imposto sobre importação e o imposto sobre exportação que são denominados, inclusive, de impostos regulatórios (ao lado do IPI e do IOF). A extrafiscalidade também é sentida de outra forma na inserção de países na economia internacional, como veremos oportunamente<sup>4</sup>.

### **4.3 Influência da economia internacional integrada sobre a soberania fiscal**

Ao contrário do entendimento exposto acima sobre a soberania fiscal (*passível à pouca mutabilidade*), entendemos que, conquanto o processo de flexibilização não ocorra como no caso da soberania política, também a soberania fiscal está em processo de mudança, em razão da integração da economia internacional. Sobre isso, posição interessante é a de J. Borges Pinheiro, para quem está havendo uma

corrosão da soberania fiscal, menos pelo processo de globalização da economia e mais pela renúncia espontânea da referida soberania ou pela deliberada adesão ao modelo financeiro global<sup>5</sup>. Em verdade, a soberania fiscal não está alheia à mudança de fundamento teórico das relações internacionais, o qual justifica, da mesma forma, as alterações no conceito e na prática da soberania política<sup>6</sup>.

O pensamento de Pinheiro exposto acima resume os dois enfoques pelos quais pretendemos apresentar as nossas considerações sobre o tema aqui proposto. De um lado, a “*corrosão formal*” da soberania fiscal, no sentido de os próprios Estados se dedicarem a buscar acordos de comércio que influenciam na condução da política fiscal. Por outro lado, a “*corrosão econômica*” (ou extrafiscal) dessa mesma soberania, tendo em vista a implacável competição internacional causada pela integração da economia mundial.

Como adiantamos, chamamos de influência formal da economia internacional integrada sobre a soberania fiscal a situação de os Estados assinarem, cada vez mais e mais, acordos que têm repercussão na sua política fiscal, especialmente, no viés tributário. E esses acordos não se limitam àqueles referentes, exclusivamente, à matéria tributária, como é o caso das convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda e a evasão fiscal; nos acordos multilaterais do comércio, que têm se multiplicado, também existem dispositivos essencialmente tributários, o que fortalece a idéia do tributo como instrumento de indução da economia. Dentre os acordos de comércio, têm ainda mais notoriedade os tratados internacionais com o objetivo de criar áreas econômicas integradas (blocos econômicos que inicialmente eram regionais, mas que atualmente não se limitam mais a países vizinhos).

#### 4.3.1 Influência formal

No caso da influência formal que a economia internacional integrada exerce sobre a soberania fiscal, podemos distinguir duas situações, que envolvem assinatura de acordos: a primeira é a formação de blocos econômicos, onde a percepção dessa influência é muito clara; e a segunda, a própria condução do comércio

internacional. Em ambos os casos, portanto, a flexibilização da soberania fiscal acontece por deliberada decisão dos Estados. Sendo assim, o impacto dessa decisão deve ser analisado à luz da política fiscal.

#### 4.3.1.1 *Formação de blocos econômicos*

Em se tratando da formação de blocos econômicos, a primeira decisão de política internacional, com influência sobre a política fiscal do Estado, passa pela escolha da etapa de integração que se pretende implantar. São quatro as principais etapas de integração econômica, a saber<sup>7</sup>:

a) *Zona ou área de livre comércio*: implica a eliminação dos direitos aduaneiros entre os Estados-partes, e se restringe à eliminação desse nível, permitindo o fluxo desimpedido de produtos, mercadorias, serviços e direitos. Não há imposição dos tributos incidentes exclusivamente sobre o comércio exterior, especialmente, o imposto sobre importação.

b) *União aduaneira*: além da eliminação dos direitos aduaneiros (imposto sobre importação) entre eles, os Estados-partes também estabelecem uma prática alfandegária comum em relação a terceiros Estados. Portanto, não há cobrança do imposto sobre importação no comércio intra-bloco e esse imposto, com relação ao comércio extra-bloco, é idêntico em qualquer Estado-parte que receba o produto, a mercadoria, o serviço ou o direito.

c) *Mercado comum*: soma-se às características das etapas anteriores a livre circulação de pessoas e de capitais, estabelecendo-se um espaço único de trânsito de produtos, mercadorias, serviços, direitos, pessoas e capitais.

d) *União econômica*: o último estágio de integração reúne todas as características anteriores e acrescenta a utilização de um denominador monetário comum, ou seja, o bloco econômico passa a utilizar a mesma moeda.

Cada estágio da integração econômica pode ser caracterizado, pensando-se em política fiscal, pela tributação que concentra a preocupação dos agentes envolvidos nas escolhas públicas. Acrescente-se a isso o grau de aproximação da legislação tributária que cada uma dessas etapas exige. A conclusão determina a condução da mesma política fiscal<sup>8</sup>.

Assim, à zona ou área de livre-comércio têm relevância os tributos sobre o comércio exterior, especialmente o imposto sobre importação e o imposto sobre exportação<sup>9</sup>. Esses tributos são integrados na medida em que devem ser eliminados para que o espaço integrado produza os seus efeitos particulares. Na primeira etapa, essa é a única preocupação.

Processo distinto diferente ocorre na união aduaneira, pois, além da eliminação dos tributos alfandegários, o imposto sobre a importação, em relação a terceiros países, deve ser comum a todos os Estados-partes. Exige-se, então, um maior nível de aproximação da legislação tributária, que chega a ser, praticamente, a uniformização da base de cálculo e da alíquota do citado imposto, haja vista que a carga fiscal sobre os produtos de terceiros países deve ser a mesma em qualquer localização do território integrado. Quanto aos demais tributos, somente aqueles incidentes sobre o consumo, e que também gravam as importações, é que ganham um nível maior de preocupação, sem, contudo, ter uma disciplina comum exaustiva.

Já no mercado comum, estes últimos tributos, isto é, os incidentes sobre as operações de consumo, adquirem maior relevância de análise, cuja finalidade é evitar distorções ao comércio que eles possam causar. Ainda que os tributos sobre o consumo não sejam eliminados, as regras gerais são, ao menos, harmonizadas, surgindo, dessa forma, as primeiras linhas de um direito tributário supranacional (ou até comunitário). Além disso, aumenta a preocupação também com a tributação sobre a renda, conquanto ainda incipiente.

Finalmente, chegado o estágio de união econômica, com a adoção de uma mesma moeda para todo o bloco econômico, todos os tributos acabam por merecer nível significativo de aproximação (com exceção, talvez, dos tributos sobre o patrimônio). A maior novidade dessa etapa da integração com relação à política fiscal é a preocupação com a tributação sobre a renda e os capitais. Isso porque, se a diferença cambial não mais existe, o fluxo de pessoas e capitais resta muito facilitado, implicando a tomada de decisões com base em critérios puramente tributários, sem a variável cambial, como é o caso do

impacto do imposto sobre a renda na remuneração das pessoas físicas (salários e lucros) e jurídicas (lucros).

#### 4.3.1.2 *Condução do comércio internacional*

Outra modalidade de influência formal da economia integrada sobre a soberania fiscal reflete-se pela condução do comércio internacional. Nessa modalidade, não há a decisão política de constituição de blocos econômicos, mas de progressiva eliminação das barreiras alfandegárias em todo o comércio internacional. Trata-se de influência formal porque também são utilizados acordos internacionais nessa condução, porém, não acordos regionais (ou de blocos), e sim de acordos multilaterais de comércio, como é exemplo principal o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, hoje incorporado à Organização Mundial do Comércio – OMC<sup>10</sup>.

Os acordos multilaterais do comércio têm por escopo fomentar as trocas internacionais entre os Estados signatários. Para tanto, toda e qualquer discussão sobre os termos desses acordos passa, em algum momento, pela tributação dos produtos estrangeiros. Nesse sentido, embora a maior preocupação desses acordos seja o comércio, sempre há ao menos uma cláusula que trate da questão tributária, sendo essa cláusula, normalmente, a previsão da regra de não-discriminação tributária<sup>11</sup>.

No âmbito da OMC, por exemplo, a regra de não-discriminação tributária é dada pela Cláusula do Tratamento Nacional, discutida e aprovada no GATT/1994. Por essa cláusula, os produtos estrangeiros (oriundos de países signatários) devem ter o mesmo tratamento tributário dado ao produto idêntico ou similar nacional. Com isso, o seu impacto é mais sentido na *tributação indireta*, nos seguintes sentidos: de um lado, os direitos aduaneiros devem ser reduzidos e, se possível, anulados, de forma a não existir tributo que incida somente sobre os produtos estrangeiros; de outro, a carga tributária aplicada ao produto local deve ser estendida ao produto estrangeiro, especialmente no que toca aos impostos sobre o consumo<sup>12</sup>.

#### 4.3.2 Influência econômica

Ao contrário da influência formal, que, por requerer deliberado acordo entre os Estados pressupõe a elaboração de normas jurídicas (formalização desse acordo), ainda que de cunho internacional, com relação à influência da economia integrada na soberania fiscal ocorre alheia a qualquer acordo. E, por não pressupor qualquer acordo entre os Estados, a influência econômica tem como resposta também medidas unilaterais dos Estados. Essas medidas podem ser em dois sentidos: ou favorecem os produtos nacionais, de modo a incentivar a sua competitividade internacional; ou tentam criar barreiras, fiscais ou não, com o objetivo de impedir a entrada de produtos estrangeiros no território nacional.

O principal fator da influência econômica, então, é a concorrência internacional. Essa concorrência (ou competitividade) dos produtos nacionais no mercado interno é bastante sensível às escolhas dos governantes na área de política fiscal. Daí as expressões atribuídas à situação brasileira, tais como “exportação de tributos” e “custo Brasil”.

Vários são os exemplos de condução ou adaptação da política fiscal brasileira influenciada pela concorrência internacional, mas vamos nos ater a dois casos, um em cada sentido comentado acima. Primeiro: durante muito tempo o empresariado brasileiro queixou-se porque, alegava-se, a incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS (tributos sobre o faturamento e a receita) gerava discriminação reversa, isto é, o produto nacional, devido à carga tributária representada por essas contribuições, perdia competição interna, haja vista que os produtos importados não sofriam a mesma imposição; a escolha do governante diante dessa influência econômica da economia internacional integrada na política fiscal foi a de instituir a Contribuição para o PIS e a Cofins sobre as importações. Segundo: também com relação às contribuições sociais acima, outra reclamação do empresariado brasileiro foi no sentido de que, mesmo adotando a sistemática da não-cumulatividade, a carga tributária referida acabava por ser “exportada”, pois os créditos fiscais não eram (e não são) de fácil recuperação; a escolha do governante, dessa vez, foi por criar o conceito de *empresa predominantemente exportadora*, a qual poderia adquirir insumos sem a incidência dos mencionados tributos, e, assim,

“realizar” os créditos imediatamente, na forma de desconto por parte dos fornecedores.

Podemos concluir que a carga tributária interna é um fator importantíssimo no que diz respeito à influência econômica (não formal) da economia internacional integrada sobre a política fiscal de determinado Estado. Por força disso, o impacto dessa influência é bastante sentido na *tributação direta*. Não é por acaso que recentemente no Brasil várias medidas foram tomadas no sentido de desonerar o capital estrangeiro (quer como redução ou isenção do imposto sobre a renda, quer da tributação sobre o capital, como é o caso da CPMF).

## REFERÊNCIAS

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 416.077/SP, 2ª T., Relator Ministro João Otávio de Noronha, **DJ**, 2 ago. 2006, p. 232.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 666.894/RS, 1ª T., Relator Ministro Teori Albino Zavascki, **DJ**, 4 dez. 2006, p. 264.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 649.023/MG, 2ª T., Relator Ministro Castro Meira, **DJ**, 15 ago. 2006, p. 197.

FERNANDES, Edison Carlos. **A não-discriminação tributária nos acordos multilaterais do comércio**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

\_\_\_\_\_. Normas tributárias do Mercosul. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O direito tributário no Mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

\_\_\_\_\_. **Paz tributária entre as nações**. São Paulo: MP Editora, 2006.

\_\_\_\_\_. Tratamento do imposto sobre exportação nas normas tributárias do Mercado Comum do Sul – Mercosul. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 70, 2001, p. 34-41.

PINHEIRO, J. Borges. **Direito tributário e globalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

**TÔRRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.**

- 1 Dada a sua importância, e a sua constância, poderíamos incluir entre as atribuições financeiras do Estado o cumprimento dos serviços da dívida pública.
- 2 Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 68-69.
- 3 Sobre esse assunto, conferir SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- 4 Com respeito ao caráter extrafiscal das normas tributárias, no âmbito dos blocos econômicos, conferir FERNANDES, Edison Carlos. Normas tributárias do Mercosul. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O direito tributário no Mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 187-193.
- 5 PINHEIRO, J. Borges. **Direito tributário e globalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 40-50.
- 6 Sobre a mudança de enfoque teórico no estudo das relações internacionais, e sua repercussão no campo tributário, conferir FERNANDES, Edison Carlos. **Paz tributária entre as nações**. São Paulo: MP Editora, 2006, Cap. 1 – Teorias da integração, p. 23-58.
- 7 Sobre as diversas etapas de integração econômica, inclusive com relação à *zona de preferência tarifária*, conferir FERNANDES, Edison Carlos. **Paz tributária entre as nações**. São Paulo: MP Editora, 2006, Cap. 2 – Etapas da integração econômica, p. 59-90.
- 8 Para um aprofundamento sobre a relação entre etapas de integração econômica, manifestações de riqueza tributadas e níveis de aproximação legislativa, conferir FERNANDES. **Paz tributária entre as nações**. São Paulo: MP Editora, 2006, Cap. 5 – Processos de aproximação tributária, p. 189-174.
- 9 O impacto do imposto sobre exportação nos blocos econômicos está mais bem explicado em FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento do imposto sobre exportação nas normas tributárias do Mercado Comum do Sul – Mercosul. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 70, 2001, p. 34-41.
- 10 Podem ser citados também os acordos no âmbito da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE.
- 11 Estudo mais aprofundado sobre a regra de não-discriminação tributária pode ser encontrado em FERNANDES, Edison Carlos. **A não-discriminação tributária nos acordos multilaterais do comércio**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

[12](#) Com relação ao ICMS sobre produtos importados de países signatários do GATT, conferir, dentre outros, os seguintes acórdãos do Superior Tribunal de Justiça – STJ: REsp. 666.894; REsp. 649.023; e REsp. 416.077.

# 5 ASPECTOS ECONÔMICOS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

*Roberto França de Vasconcellos*

*Coordenador e professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; professor da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas EAESP-FGV; LL.M. em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Munique; doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo; Advogado e sócio do escritório Vieira, Drigo e Vasconcellos Advogados.*

## 5.1 Introdução

Associa-se o aumento exponencial dos tratados internacionais em matéria tributária à intensificação das relações comerciais internacionais e à interdependência política cada vez mais estreita dos países, fenômeno que costuma ser, sem muita precisão técnica, equiparado ao próprio processo de globalização, partindo-se do pressuposto de que o primeiro fenômeno (crescimento do número de tratados) é uma decorrência natural do segundo (relações comerciais e políticas internacionais), interligando-os numa relação de causa e efeito.

A proposta deste estudo é justamente verificar se a relação, tal como costuma ser apresentada, sobretudo pela doutrina jurídica, é verdadeira. Estaria correto afirmar que o aumento do número de tratados internacionais em matéria tributária é uma consequência, um efeito; ou se justamente o contrário, se referidos tratados são uma das causas do processo de internacionalização econômica e política? Guardando coerência com a proposta, buscaremos delinear neste breve estudo o papel dos tratados internacionais no contexto econômico internacional.

## 5.2 Tratados internacionais em matéria tributária

Atualmente atribui-se aos tratados internacionais a condição de fonte mais importante do Direito Internacional, por força de sua multiplicidade, pela relevância das matérias que regulam e também pelo fato de definirem o comportamento dos Estados<sup>1</sup> no cenário internacional.

Interessa-nos aqui um tipo específico de tratado internacional que tem sido denominado de forma não uniforme pela doutrina brasileira mediante o emprego de termos como “convenções internacionais contra a pluritributação”, “tratados internacionais em matéria tributária” e “acordos de bitributação”, entre outros. Assim, Alberto Xavier por vezes utiliza a expressão “convenções contra a dupla tributação”<sup>2</sup> e, em outras ocasiões, o termo “tratados contra a dupla tributação”. Luís Eduardo Schoueri, após atribuir ao seu trabalho o título “Tratados e convenções internacionais sobre tributação”, passa a falar dos “acordos de bitributação”<sup>3</sup> para se referir aos tratados internacionais que versam sobre matéria tributária, especificamente àqueles que lidam com o fenômeno da bitributação. Heleno Tôrres utiliza as expressões “convenções internacionais em matéria tributária” e “tratados internacionais sobre a renda e o capital”<sup>4</sup>.

Esta profusão terminológica pode em parte ser atribuída ao legislador de uma forma geral e especificamente ao legislador constituinte, podendo ser encontrado no texto constitucional “tratados” (art. 102, III, *b*; art. 105, III, *b*), “tratados internacionais” (art. 5, § 2º), “tratados e convenções internacionais” (art. 5º, § 3º), “acordos firmados pela União” (art. 178, *caput*), “tratados, convenções e atos internacionais” (art. 84, VIII), “tratados, acordos ou atos internacionais” (art. 49, I).

O sentido técnico de “tratado” para o Direito Internacional pode ser extraído do art. 2º, *a*, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a seguir transcrito:

Tratado significa um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular<sup>5</sup>.

Nos exatos termos do dispositivo acima, “tratado” corresponde ao ato formal celebrado entre sujeitos reconhecidos pelo Direito Internacional Público, visando à produção de efeitos jurídicos específicos<sup>6</sup>.

Os acordos de bitributação são tratados<sup>7</sup> internacionais celebrados entre dois ou mais Estados (acordos bilaterais ou multilaterais) para, por meio de concessões mútuas, como a renúncia total ou parcial ao direito de tributar e da colaboração das autoridades dos países signatários, promover o combate à bitributação e à evasão fiscal no âmbito da renda e do patrimônio, além de visar outros objetivos, como a proibição da tributação discriminatória, promoção do desenvolvimento econômico e do comércio internacional, apenas para citar os mais importantes. Sua celebração e seus efeitos seguem as regras da mencionada Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

O escopo de um acordo de bitributação acaba, portanto, sendo visto sob dupla perspectiva. As autoridades fiscais vêem nele uma importante ferramenta de combate à evasão fiscal, ao passo que, tomando-se a perspectiva do contribuinte, o acordo corresponde a uma proteção contra a bitributação do seu rendimento, o que nos permite afirmar ser o combate à bitributação e à evasão fiscal os fins imediatamente perseguidos pelos referidos acordos internacionais.

A Convenção Modelo da ONU identifica os objetivos perseguidos por meio da celebração de um acordo de bitributação:

Em caráter amplo, os objetivos gerais dos acordos bilaterais de tributação devem hoje ser interpretados de maneira a incluir a proteção total aos contribuintes contra a bitributação (seja direta ou indireta) e também a prevenção contra o desestímulo que a tributação pode provocar para o fluxo livre de comércio e investimentos internacionais, bem como de transferência de tecnologia. Eles também se destinam a coibir a discriminação entre contribuintes no campo internacional, fornecendo uma estrutura na qual as operações internacionais poderão ser realizadas em um nível razoável de segurança jurídica e fiscal (...) Além disso, os tratados têm por objeto o avanço na cooperação entre as autoridades fiscais no desempenho de suas atividades (tradução nossa)<sup>8</sup>.

Todavia, a ênfase no combate à bitributação e à evasão fiscal, normalmente apontados como os fatores que justificam a celebração de um acordo de bitributação, acaba por eclipsar outros objetivos importantes, como:

- (i) incentivo ao comércio internacional;
- (ii) promoção do desenvolvimento econômico dos países signatários;
- (iii) harmonização (ainda que precária) dos tributos sobre a renda e o patrimônio;
- (iv) eliminação da tributação discriminatória.

No presente estudo nos ocuparemos tão-somente dos três primeiros itens acima indicados.

### **5.3 Incentivo ao comércio internacional**

Estudos no campo da Economia destacam a importância do comércio internacional para a maioria dos países, ressaltando que os ganhos dos que se beneficiam com essa atividade superam as perdas dos países que, de alguma forma, são prejudicados pelo comércio internacional<sup>9</sup>. Admitindo ser o comércio internacional um relevante fator para o desenvolvimento econômico dos países, analisaremos a seguir em que medida os acordos de bitributação contribuem para o seu desenvolvimento.

Indiscutivelmente, uma das principais tarefas de um acordo de bitributação é facilitar o comércio e o investimento internacionais, o que se obtém mediante o afastamento da tributação elevada sobre determinadas atividades e negócios, como bem salienta Agostinho Tavolaro, apoiando-se em Sassevile:

Fazendo uma distinção entre motivação e objetivos dos TDTs (Tratados de Dupla Tributação), afirma Sassevile que o fim último dos TDTs é remover os obstáculos fiscais trans-fronteiras para os contribuintes e as autoridades fiscais, assegurando assim uma menor distorção do comércio e investimento em todo o mundo<sup>10</sup>.

É interessante notar que antes da Primeira Guerra Mundial não existiam regras claras, admitidas internacionalmente, que servissem como parâmetro para o poder de tributar dos países em relação às situações, pessoas ou objetos que tangenciassem dois ou mais ordenamentos jurídicos. O ainda incipiente fenômeno da bitributação, cuja gênese pode ser, em certa medida, atribuída ao Princípio da Universalidade concebido por Wagner, era precariamente combatido por dispositivos de lei interna e de alguns raros acordos de bitributação, a maioria deles celebrados entre países da Europa Central.

Nos anos imediatamente subseqüentes à Primeira Grande Guerra, quando o comércio internacional começava a se intensificar, surgiu a preocupação de que a bitributação viesse a arrefecer o intercâmbio mercantil entre os países. Assim, em 1921, atenta ao fenômeno da bitributação e de seus efeitos negativos sobre o comércio internacional, a Liga das Nações nomeou um grupo de quatro economistas com a tarefa de estabelecer princípios gerais a serem utilizados como base para um tratado internacional para combater a bitributação. O grupo de *experts* elaborou o então denominado “Report on double taxation”, documento que ajudou a construir vários dos mais importantes fundamentos do direito tributário internacional.

Deve-se chamar a atenção para esse aspecto, que transcende o mero dado histórico e passa a ser um dos pontos centrais deste estudo: a idéia de elaborar regras de repartição do poder de tributar dos países, posteriormente incorporadas aos acordos para combater a bitributação, surge justamente como um incentivo ao comércio internacional, uma forma de remover os seus obstáculos (bitributação), e não como uma consequência dele, de tal forma que nos remetemos ao início deste estudo, quando questionamos se os tratados internacionais em matéria tributária, abrangidos aí os acordos de bitributação, seriam uma mera consequência da intensificação das relações comerciais internacionais. A análise histórica mostra que não; pelo contrário, foram os acordos internacionais, nos quais podemos encontrar regras de repartição do poder de tributar dos países, que deram fôlego, impulso e estímulo ao comércio internacional. Nessa relação, portanto, os acordos

internacionais estão mais para causa do que para efeito das relações comerciais internacionais.

O sistema esboçado pelos economistas tem prevalecido desde então, atribuindo ao país da fonte o direito primordial de tributar a renda ativa, como o lucro das empresas, e ao país da residência a tributação da renda passiva, como os juros e dividendos. Os critérios e valores criados por este grupo de *experts* definiram todo o sistema de repartição do poder de tributar entre os países.

As regras atuais do direito tributário internacional consubstanciam o compromisso entre as nações para a distribuição do poder de tributar a renda derivada de negócios, especialmente do comércio e dos investimentos internacionais. Os conceitos que fundamentam este compromisso podem ser reduzidos à natureza econômica da renda e à conexão territorial entre o país e as atividades econômicas das quais a renda deriva, tendo os países concordado com as relativamente estáveis regras de distribuição do rendimento tributável entre as nações e que podem ser assim sintetizadas;

(i) cada país é legitimado a tributar a renda derivada de uma atividade que ocorra dentro de seu território;

(ii) cada país é legitimado a tributar a renda derivada por uma pessoa física legalmente residente no país, independentemente da origem da renda, valendo o mesmo princípio para as pessoas jurídicas;

(iii) com o fim de evitar a bitributação decorrente da cumulação do primeiro e do segundo itens, o país da fonte deverá restringir a tributação, e o país da residência, admitindo a primazia do país da fonte na tributação de determinados itens do rendimento, deverá conceder crédito do imposto pago no país da fonte. Ainda, poderá o país da residência adotar, como medida de combate à bitributação, a isenção do rendimento auferido no exterior.

A fórmula condensada nos três itens antecedentes foi difundida mundialmente. Nesses termos, o país da fonte limita a sua tributação e o país da residência emprega os recursos necessários para evitar ou atenuar a bitributação. A grande dificuldade dessa técnica é estabelecer os limites adequados à tributação pelo país da fonte. A proposta, originalmente elaborada pelos economistas constituídos pela Liga das Nações, foi a “classificação” e a “atribuição” (*classification and*

*assignment*), vale dizer, classificar a renda de acordo com a natureza de seu caráter econômico e definir a extensão da tributação na fonte segundo a categoria da renda.

A classificação está assentada, fundamentalmente, na distinção feita pelos economistas entre trabalho e capital, os dois fatores de produção na economia clássica. Assim, baseada na classificação aludida, a jurisdição pode ser definida da seguinte forma:

(i) a renda do trabalho ou serviço pode ser tributada no país da fonte onde o serviço ou trabalho é executado. O grau de dependência ou independência resultará numa subclassificação, mas a regra geral não se altera;

(ii) a chamada renda passiva, como aquela que deriva dos investimentos, juros e dividendos, poderá ser tributada no país da fonte (residência do pagador) dentro de um determinado limite. O mesmo ocorre com relação aos *royalties* cujo pagamento deverá ser tributado prioritariamente no país da residência do beneficiário;

(iii) o lucro dos negócios será tributado, prioritariamente, no país da residência, somente admitindo-se a tributação pelo país da fonte, caso nele exista um estabelecimento permanente ao qual o lucro é imputado.

Embora tenham um inestimável valor, as regras concebidas a partir dos estudos do grupo de economistas da Liga das Nações e incorporadas à sistemática dos acordos de bitributação merecem algumas ressalvas: (i) os países economicamente menos desenvolvidos, importadores de tecnologia e capital e que aparecem, como regra, na condição de país da fonte, objetam terem sido prejudicados pela série de restrições que sofrem na tributação de rendimentos como dividendos, juros e *royalties*, o que faz com que percam uma parte expressiva de suas receitas financeiras; e (ii) a despeito da eficiência das regras em questão, na maior parte das vezes não há a eliminação plena da bitributação, que continua a fustigar, sobretudo, as chamadas empresas multinacionais.

### 5.3.1 Bitributação

Na delimitação do conceito de bitributação é importante distinguir o conceito de bitributação jurídica internacional do de bitributação econômica do investimento internacional (valendo apenas a menção à

bitributação virtual). Esta última (bitributação econômica) está intrinsecamente ligada ao próprio objeto, vale dizer, embora a tributação produzida por dois ou mais ordenamentos incida sobre dois contribuintes diferentes, esta acaba por onerar o mesmo objeto. Na literatura tem-se aceito que o fato de incidir sobre contribuintes diversos distingue a bitributação econômica da bitributação jurídica, sendo apenas esta última contemplada nos acordos de bitributação.

A definição clássica de bitributação jurídica foi elaborada por Herbert Dorn nos seguintes termos:

A dupla-múltipla-tributação se verifica quando vários titulares da soberania tributária independentes – no caso, vários Estados independentes – submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie<sup>11</sup>.

O trabalho de Dorn teve influência marcante sobre o Comitê Fiscal da OCDE que, no seu relatório de 1977, acabou por adotar inteiramente a proposição do referido autor nos seguintes termos:

O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois – ou mais – Estados sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.

A bitributação distorce a eficiência e a neutralidade dos sistemas jurídicos dos países engajados no comércio internacional, surgindo como um indesejável produto da aplicação do Princípio da Universalidade aos negócios internacionais, atingindo mais intensamente ainda os países em desenvolvimento, dependentes do capital internacional.

A tributação deve ser neutra e justa entre os agentes do comércio, de tal forma que as decisões a respeito da celebração dos negócios sejam motivadas preponderantemente por fatores diversos do tributário. O princípio da neutralidade está intimamente ligado ao princípio da igualdade, impondo que a carga tributária seja distribuída de forma justa entre os contribuintes em igual situação. Neste sentido, transações equivalentes devem ser igualmente tributadas.

Há um postulado segundo o qual enquanto a tributação da pessoa física deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, no caso da tributação das empresas a diretriz mais importante é a “neutralidade das decisões” ou “neutralidade da concorrência” (*Entscheidungs-oder Wettbewerbsneutralität*)<sup>12</sup>.

O conceito de neutralidade tributária tem sido tomado como objeto de estudo sobretudo pela doutrina tributária. Do ponto de vista essencialmente econômico, a neutralidade tributária representa a exigência de que decisões de índole econômica sejam tomadas apenas com base nos fatores de mercado, livres portanto da influência estatal presente sobretudo sob a forma de tributação. O Relatório Neumark, de 1962, expressou em poucas palavras o conceito de neutralidade fiscal, como o postulado que se concretiza quando a política tributária afasta todas as violações que prejudicam os mecanismos de concorrência do mercado.

Em relação à neutralidade, deverão ser considerados não apenas os tributos cobrados, mas também o nível dos benefícios ofertados pelo Estado, uma vez que para o investidor esses benefícios são tão importantes quanto os próprios tributos, como é o caso da segurança, estabilidade econômica, infra-estrutura, subsídios diretos, saúde pública, educação etc. Assim, se o nível de tributação em dois países for o mesmo, mas o investidor tiver à disposição melhores serviços públicos no primeiro, provavelmente o investimento será feito nesse país.

Não se pode, todavia, ignorar um dos mandamentos básicos de economia, segundo o qual as pessoas reagem a incentivos<sup>13</sup>. É importante ter em vista a influência que os tributos têm sobre todas as formas de negócio, como é o caso do “peso morto” gerado pelos tributos e que faz com que os compradores consumam menos e os vendedores produzam menos, o que acaba redundando na redução do mercado. Além disso, o objetivo de toda empresa é maximizar o lucro. Uma empresa que opera num mercado competitivo procura sempre maximizar o seu lucro, e a apuração da margem de lucro está indissociavelmente ligada à tributação do país.

Neste sentido, a definição de neutralidade tributária constante do Relatório Neumark é quase inatingível, uma vez que todo tributo influi de alguma forma sobre as decisões comerciais e sobre a estrutura das pessoas jurídicas, afirmando Johann Hey que somente se pode falar de uma “relativa neutralidade”<sup>14</sup>. A neutralidade tributária atua mais como um vetor, uma orientação para o legislador que deverá preservar as condições de concorrência no mercado, evitando-se assim uma tributação desigual que atinja a capacidade de concorrer de uma empresa ou grupo de empresas no mercado.

A realidade, porém, acaba por distorcer a orientação da neutralidade tributária, sobretudo quando se praticam subvenções e isenções fiscais visando a um objetivo econômico específico, o que acaba, muitas vezes, distorcendo as condições do mercado. Não estamos nos posicionando contra o incentivo fiscal, mas não podemos deixar de observar que as subvenções e benefícios fiscais concedidos sem o adequado planejamento poderão ferir gravemente a neutralidade tributária e as condições de concorrência das empresas.

No que diz respeito à eficiência, a questão já havia sido levantada por Richard Musgrave (*apud* Vogel<sup>15</sup>), para quem se deve distinguir “eficiência econômica” de “igualdade”, enquanto Peggy Musgrave sugere que se deva separar a discussão da tributação justa entre os contribuintes da distribuição justa da tributação entre os países, de forma a estabelecer um parâmetro nacional e outro internacional.

O conceito de “eficiência” no contexto da tributação está indissociavelmente ligado às normas de repartição do poder de tributar e com a alocação dos fatores de produção, especialmente do capital. Neste sentido, a eficiência é elevada quando o emprego dos fatores de produção conduz à maior produtividade possível.

### 5.3.2 Medidas de combate à bitributação

No combate à bitributação foram criados diversos mecanismos, que poderão ser utilizados cumulativamente ou não. Os mais importantes instrumentos de combate à bitributação são:

(i) medidas unilaterais – pelas quais o Estado combate a bitributação por meio de lei interna normalmente sob a forma de um crédito referente ao imposto pago no exterior. Consideram-se as medidas unilaterais menos eficientes do que as bilaterais, na medida em que não se pode exigir do outro Estado medidas recíprocas de combate à bitributação, tal qual sucede nos acordos bilaterais. As medidas unilaterais mais comuns são:

a. isenção do rendimento auferido no exterior, que poderá ser eventualmente considerado para efeitos de determinação da alíquota aplicável;

b. imputação do imposto pago no exterior pelo qual aquele pago no outro país pode ser utilizado como crédito contra o imposto devido internamente; e

c. crédito de imposto fictício pelo qual se concede um crédito sobre um imposto que não chegou a ser efetivamente pago;

(ii) medidas bilaterais – através da celebração de acordos internacionais com o objetivo de combater a bitributação e pelos quais se limita a pretensão tributária dos Estados contratantes. A OCDE apresentou em 1963 um modelo de acordo que ganhou nova versão em 1977. A ONU apresentou em 1980 o seu modelo, mais ajustado aos acordos celebrados entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Vale mencionar também a existência de um modelo elaborado pelos Estados Unidos da América e do modelo do Pacto Andino;

(iii) medidas multilaterais – mediante a celebração de acordos internacionais multilaterais. Cita-se como exemplo o acordo celebrado em 1983 entre Dinamarca, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia.

Há ainda uma quarta modalidade de combate à bitributação: as medidas supranacionais, mencionando-se como exemplo as normas que dispõem sobre a harmonização tributária na União Europeia.

Entretanto, quase todas as iniciativas tomadas para combater a bitributação ocorrem no plano unilateral ou bilateral. Klapdor nos dá notícia de reflexões da doutrina europeia acerca da criação de um acordo multilateral europeu. Assim, informa o autor, uma proposta concreta foi apresentada em 1997 por um grupo de especialistas austríacos não havendo contudo progressos significativos para consolidar o referido acordo multilateral.

A OCDE tem dispensado pouca atenção à celebração de acordos multilaterais contra a bitributação, muito embora reconheça que alguns de seus Estados-membros estejam em condições de celebrar um acordo dessa natureza.

São indicadas as seguintes vantagens de um acordo multilateral contra a bitributação:

- (i) interpretação uniforme das normas do acordo;
- (ii) cooperação mais estreita entre os Estados signatários;
- (iii) a eliminação dos problemas causados pelas relações trilaterais (*triangular cases*).

Schaumburg afirma que para a uniformização das normas tributárias o meio mais apropriado seria um sistema de regras multilaterais, na forma de um acordo de bitributação multilateral. Mas, como observa o próprio autor, um acordo desta natureza teria, no presente, importância bem inferior à dos acordos bilaterais<sup>16</sup>.

O argumento mais freqüentemente empregado contra o acordo multilateral enfatiza as dificuldades para promover qualquer alteração no seu texto, por mais simples que seja o conteúdo da alteração. Todos, ou pelo menos a maioria dos países, teriam de aceitá-la e, possivelmente, promover a alteração de suas respectivas legislações internas. Logicamente, quanto maior o número de países envolvidos, maiores serão as dificuldades para a implementação de tais medidas.

As resistências ao acordo multilateral foram objeto da análise de Francisco Rezek, que assim se pronunciou sobre a questão:

O que sucede ao cabo de três milênios de prática convencional, no século XIX, não é uma alteração da contextura do direito dos tratados – sempre costumeira –, mas uma sensível ampliação de seu acervo normativo, por força de quanto o tratado multilateral desafiava – desde a conferência preparatória até o mecanismo de extinção – aquelas regras concebidas para reger acordos meramente bilaterais<sup>17</sup>.

Avery Jones, citado por Tavolaro<sup>18</sup>, indica as seguintes alternativas à rede de acordos de bitributação:

- (i) tratados multilaterais sobre a tributação;
- (ii) cláusulas sobre tributação nos tratados multilaterais sobre comércio e investimentos;
- (iii) harmonização das leis tributárias nacionais;

(iv) modelo de lei tributária.

O próprio autor cuida de criticar as suas sugestões. Descarta a proposta do item (i) por considerar que os seus resultados serão inferiores aos atingidos atualmente pelos acordos de bitributação. Relativamente ao item (ii) informa o autor que a experiência já foi tentada, por meio do Multilateral Agreement on Investment (MAI)<sup>19</sup>, que acabou malogrando. Já a harmonização das leis tributárias nacionais somente seria atingida mediante uma quase insuperável remoção de obstáculos presentes nas negociações dos acordos de bitributação. Por fim, como exemplo de modelo de lei tributária, cita Avery Jones o “Basic World Tax Code”, documento pouco conhecido, não sendo possível dizer em que medida poderia substituir os acordos de bitributação.

Seja como for, atualmente, 95% ou mais do fluxo internacional de rendas é regulado de alguma forma pelos acordos de bitributação baseados na Convenção Modelo da OCDE<sup>20</sup>.

Assim, dentre os mecanismos criados para debelar a bitributação, os acordos bilaterais ganham destaque, sendo freqüentemente citado como o primeiro acordo de bitributação o celebrado entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia, em 22 de junho de 1889. De lá para cá os tratados multiplicaram-se, atingindo a marca dos milhares.

A grande maioria dos acordos de bitributação celebrados inspira-se ou na Convenção Modelo da OCDE ou na Convenção Modelo da ONU. A primeira atende melhor aos interesses dos países desenvolvidos por privilegiar a tributação no país da residência, posição normalmente assumida pelos países desenvolvidos exportadores de capital.

Todavia, o modelo proposto pela OCDE, baseado principalmente nos estudos do grupo de economistas da Liga das Nações, tem sido criticado por diversos autores. Nesse sentido, Richard Vann afirma que “a adoção do Modelo OCDE como solução dos problemas de tributação internacional é um conceito cujo tempo chegou e passou”<sup>21</sup>. Também John Avery Jones diverge do modelo adotado sustentando

serem os tratados “ruas de mão única”, uma vez que eles conduzem apenas à celebração de mais tratados<sup>22</sup>.

Às críticas acima mencionadas soma-se aquela segundo a qual não estariam os acordos de bitributação atualizados o suficiente para lidar com as situações decorrentes das modernas relações comerciais internacionais, como o comércio eletrônico e os casos triangulares.

Há certa procedência nestas críticas, mas elas não se revelam, por si só, suficientes para caracterizar a ineficiência dos acordos de bitributação. Não há dúvida de que a Convenção Modelo da OCDE foi elaborada por e para países economicamente mais desenvolvidos, privilegiando indiscutivelmente a tributação no país da residência, o que se obtêm muitas vezes à custa do sacrifício do país da fonte, caracteristicamente um país em desenvolvimento, importador de tecnologia e capital como temos reiterado.

Um interessante estudo foi realizado por Tsilly Dagan, que tece duras críticas aos acordos de bitributação e às idéias convencionais que se formaram a seu respeito. Afirma o autor, de maneira bastante cética:

Eles (tratados sobre tributação) servem muito menos a objetivos heróicos, como facilitar entraves burocráticos e coordenar condições de tributação entre países signatários, produzindo muito mais cínicas conseqüências, em especial a redistribuição das arrecadações tributárias dos países signatários mais pobres aos mais ricos ... Os tratados não oferecem uma solução “benéfica para todos” em nenhuma circunstância<sup>23</sup>.

Para o citado autor, os acordos de bitributação acabam sendo preferidos em relação às medidas unilaterais, principalmente pelos especialistas de países desenvolvidos, na medida em que as medidas unilaterais tendem a beneficiar o país da fonte na tributação da renda enquanto os acordos bilaterais tendem a beneficiar o país da residência. Entretanto, enquanto esta diferença pode se neutralizar quando se trata de dois países desenvolvidos, o mesmo não ocorre quando falamos de uma relação estabelecida entre um país desenvolvido e outro não, ou seja, segundo a visão de Tsilly Dagan, pelos acordos de bitributação promove-se a transferência da renda de um país não-desenvolvido para outro desenvolvido.

Nesse sentido, o autor indaga se, na medida em que as medidas unilaterais sejam suficientes para evitar ou atenuar a bitributação, os acordos de bitributação não teriam função meramente redistributivas (*redistributive*), sugerindo, ao longo do estudo, que os países desenvolvidos seriam os grandes beneficiados pelos acordos. O autor sustenta serem as medidas unilaterais tão eficientes quanto os acordos de bitributação, mas sem o inconveniente de transferir renda aos países mais desenvolvidos.

Além disso, o autor descarta o argumento de que os acordos de bitributação oferecem uma estabilidade maior, ao afirmar que, “sem ofertar nenhum grau significativo de estabilidade, os tratados freqüentemente apenas replicam o mecanismo utilizado unilateralmente por todos os países para aliviar a bitributação”<sup>24</sup>.

Criticando a visão tradicional, segundo a qual, na ausência de acordos de bitributação o fenômeno da bitributação aconteceria em maior escala, o autor se contrapõe afirmando que ele é um falso mito, na medida em que os países dispõem quase todos eles de mecanismos unilaterais para evitar ou atenuar a bitributação tão eficientes quanto aqueles contidos nos acordos bilaterais.

Neste sentido, o autor propõe uma política integrada, composta por medidas unilaterais tanto do país da fonte quanto do país da residência para combater a bitributação, afirmando que não há razões para crer que o comércio internacional seria menor na ausência dos acordos de bitributação do que com a sua existência.

Somos forçados a concordar que diversos princípios consagrados pelos acordos de bitributação estão desatualizados em relação aos temas comerciais mais recentes, destacando-se aí o comércio eletrônico. Realmente, um dos pilares da Convenção Modelo da OCDE, baseada na sugestão do grupo de economistas da Liga das Nações, era a caracterização do rendimento para que se pudesse determinar a legitimidade de um ou outro país para tributá-lo. Pois esta caracterização do rendimento tornou-se um procedimento ainda mais complexo e polêmico, uma vez que a distinção entre certos tipos de rendimentos como o lucro da empresa pela prestação de serviços e os

*royalties*, apenas para dar um exemplo, ficou mais tênue no contexto do comércio eletrônico.

De qualquer forma, acreditamos que, realizados os ajustes adequados, o que pode ser providenciado a partir dos trabalhos e estudos constantemente realizados pelos especialistas da OCDE, com a participação de representantes de países não integrantes da OCDE, e que se traduzem muitas vezes em comentários à Convenção Modelo (sem contar os estudos e debates internacionais promovidos pelas autoridades tributárias dos países, universidades etc.), os acordos continuarão a ser excelentes instrumentos no combate à bitributação.

Além disso, não podemos nos esquecer que os países são extremamente intransigentes em relação à sua soberania tributária. É utópica, no nosso entender, a proposta referente à criação de regras de repartição da competência tributária fora do contexto dos acordos de bitributação e que sejam universalmente aceitas, pois essas regras dificilmente agradarão a todos os países. Ao menos nas negociações que precedem à assinatura de um acordo de bitributação, tem-se a oportunidade de pleitear e negociar as condições mais favoráveis a cada país individualmente.

Por fim, há de se mencionar que, visando a atenuar as distorções decorrentes da aplicação da Convenção Modelo da OCDE quando da celebração de acordos de bitributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, a ONU elaborou a sua convenção considerando os seguintes aspectos:

**A potencial celebração de um tratado fiscal entre um país desenvolvido e outro não apresenta maior grau de complexidade em comparação com aquele celebrado entre dois países desenvolvidos, bem como apresenta muitas dificuldades que devem ser vencidas.**

A principal razão desta situação é que freqüentemente **existem interesses econômicos divergentes entre um país desenvolvido e outro não desenvolvido.** Estas dificuldades, por exemplo, são bastante óbvias **quando se considera a tributação dos juros, dividendos, *royalties* ou lucro de transporte de mercadorias.**

**Juros de empréstimos comumente apresentam um único fluxo de um país em desenvolvimento para um desenvolvido. Uma questão surge relativa a qual país terá prioridade para taxar tais juros: o país da fonte (país em**

**desenvolvimento) ou o país da residência (onde o credor reside). A resposta afeta, evidentemente, o montante de imposto arrecadado por cada país. Onde ambos os países são desenvolvidos, pagamentos de juros apresentam um fluxo – embora não necessariamente de igual dimensão – e isto, em geral, não apresenta um problema sério. Geralmente faz pouca diferença a cada país, se o tratado estabelece a prioridade de tributar o dividendo ao país da fonte ou ao da residência.**

A possibilidade de perda ou receita é menor e, em geral, mais aceitável. **Entretanto, no caso de um país em desenvolvimento, o abandono da tributação pelo sistema de fonte representa uma dupla perda: de arrecadação e de transferência ao exterior pela remuneração do empréstimo. Dividendos e royalties apresentam problemas similares (destaques nossos)<sup>25</sup>.**

A disputa pela tributação entre o país da fonte (onde o rendimento é produzido) e o país da residência (do investidor ou da empresa), espelha os interesses contrapostos dos países em desenvolvimento e os desenvolvidos, àqueles interessando a tributação com base na fonte e a estes últimos, a tributação com base na residência. Jan H. Christiaanse bem identifica essas tendências antagônicas ao afirmar:

Quando se fala de tendências no direito tributário internacional, pode-se assinalar que os países desenvolvidos deste mundo têm certa preferência, especialmente no que concerne a dividendos, juros e *royalties*, para reconhecer um direito limitado, ou não existente, para cobrar imposto no país da fonte, mas para preservar isto em favor do país da residência. Existe, portanto, certa preferência pelo princípio do país de residência.

Enquanto isso, os países em desenvolvimento têm uma preferência compreensível pelo princípio da origem ou da fonte, sem dúvida se eles tributam apenas a renda derivada de fontes internas, como fazem, por exemplo, muitos países latino-americanos<sup>26</sup>.

A despeito de todas as críticas que possam ser feitas aos acordos de bitributação, como a prevalência da tributação pelo país da residência, o anacronismo de algumas de suas regras etc., entendemos ser este ainda o melhor instrumento no combate à bitributação e, ainda, um excelente parâmetro para a elaboração da lei tributária interna dos países.

### 5.3.3 Mecanismos dos acordos de bitributação

O art. 23 da Convenção Modelo da OCDE fixa os métodos para evitar ou atenuar os efeitos da bitributação jurídica. Estes métodos são os da “isenção” e “imputação”. Assim, os países poderão, na celebração de um acordo de bitributação, escolher por um ou outro método e também pela aplicação concomitante de ambos. A Convenção Modelo dos Estados Unidos, por exemplo, elege como método exclusivo o da “imputação”.

Na prática, entretanto, é quase impossível a aplicação exclusiva do método da imputação, pois a grande maioria dos acordos de bitributação hoje existentes prevê regras de repartição do poder de tributar dos países, de forma que alguns rendimentos “somente poderão” ser tributados num dos países (tributação exclusiva por um país – situação típica no caso de tributação dos rendimentos provenientes do transporte internacional aéreo e marítimo), o que conduz à aplicação, ainda que não intencional, do “método da isenção” para o rendimento que somente será tributado num dos países. Vale mencionar ainda que alguns dos acordos de bitributação mais antigos, como o celebrado entre Alemanha e Itália em 1925, estabelecem exclusivamente o método da “isenção”.

A tributação segundo o método da “isenção” se dará ao nível do país legitimado a tributar e que poderá ser o país da fonte ou o país da residência. Já o método da “imputação” conduzirá, em princípio, a uma tributação ao nível daquela praticada pelo país da residência, normalmente mais alta do que a do país da fonte (pensando-se numa relação entre país desenvolvido como país da residência e país em desenvolvimento como país da fonte).

Ainda sobre o método da imputação, caso a relação se dê entre países desenvolvidos, poderá acontecer de a tributação no país da fonte ser maior do que aquela praticada pelo país da residência, de tal forma que a carga final será estabelecida pelo país da fonte, situação que mereceu o comentário de Vogel no sentido de que, neste ponto, os métodos da isenção e da imputação não se diferenciam no resultado (**insoweit unterscheiden sich die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode im Ergebnis nicht**)<sup>27</sup>. Portanto, pela

perspectiva do contribuinte, não se pode a priori dizer qual o melhor método, o da “isenção” ou o da “imputação”, pois isso dependerá da tributação praticada pelos países envolvidos.

Do ponto de vista econômico, o método da isenção conduz a uma justa concorrência entre os investidores, nacionais e estrangeiros, no país da fonte (“neutralidade fiscal à importação”). Por outro lado, o método da imputação conduz ao tratamento eqüitativo dos investidores no país da residência e que produzem rendimentos no país ou fora dele, ou ainda, exclusivamente fora dele (“neutralidade fiscal à exportação”). Não há dúvida, contudo, de que o método da imputação acaba por beneficiar o país de tributação mais elevada. Isso porque a tributação limitada do país da fonte não se reverterá a favor do investidor contribuinte, mas sim aos cofres do país de alta tributação que pratica o método da imputação, pois, tendo sido limitada a tributação no país da fonte, o crédito que poderia ser utilizado pelo contribuinte para reduzir a tributação no seu país de residência será também menor, elevando-se com isso o valor do imposto a ser pago neste país (de residência).

Isso acaba por prejudicar diretamente os países em desenvolvimento que restringem a tributação de uma série de rendimentos para promover o ingresso do investimento estrangeiro, vantagem que será aproveitada tão-somente pelo Fisco do país de residência do investidor. E a desvantagem do país da fonte fica ainda mais acentuada quando o país da residência, além de praticar uma tributação mais elevada do que a do país da fonte, não permite que o prejuízo apurado nesse país seja considerado para fins de cálculo do imposto devido no país da residência.

Ocorre, todavia, que além do método da imputação conduzir no mais das vezes a uma política prejudicial ao país da fonte – que terá os benefícios que concede anulados pela alta tributação do país da residência –, o sistema de imputação acaba por prejudicar as empresas do próprio país da residência, pois ao serem fortemente tributadas terão a sua capacidade de concorrer no mercado internacional atingida. Justamente por isso, como nos dá notícia Vogel<sup>28</sup>, o parlamento alemão, assim como as maiores autoridades econômicas daquele país

se pronunciaram expressamente a favor da aplicação do método da “isenção” nos acordos de bitributação celebrados pela Alemanha.

Uma forma de corrigir as distorções apontadas anteriormente é a aplicação do *matching credit* e do *tax sparing credit*. A idéia comum a estes dois conceitos é permitir ao contribuinte um crédito no seu país de residência como se o país da fonte não tivesse reduzido ou oferecido vantagem tributária alguma para atrair o investimento deste contribuinte. Ou seja, seria uma “imputação de imposto fictício” (*Anrechnung der fiktiver Steuern*).

Esta é uma prática consagrada pela Alemanha nos seus acordos de bitributação com países em desenvolvimento e aparece essencialmente sob duas formas: (i) crédito presumido (*matching credit*) e crédito fictício (*tax sparing*).

Pela aplicação do *matching credit* atribui-se um crédito mais elevado do que aquele que hipoteticamente resultaria da aplicação de uma alíquota normal ou usualmente praticada pelo país da fonte. Assim, não obstante o país da fonte tribute determinado rendimento à uma alíquota de 10%, o país da residência concederá um crédito que será apurado mediante a aplicação de uma alíquota de 25%.

Por outro lado, o *tax sparing* vale para as situações em que o país da fonte determina medidas que exoneram de tributação o investimento estrangeiro, justamente para atraí-lo, de tal forma que se concede, no país de residência, um crédito de imposto fictício calculado com base em alíquotas que seriam praticadas não fossem as referidas medidas de exoneração.

Para Vogel, o *matching credit* corresponde a uma modalidade especial de isenção (*modifizierte Freistellung*), pois o país da residência continua a tributar a renda mundial, mas não mais integralmente, apenas uma parte dela (*Teil-Freistellung*)<sup>29</sup>. Caso o imposto fictício a ser utilizado como crédito seja tão alto quanto ou até mesmo superior ao imposto cobrado pelo país da residência, então haverá uma isenção total e não apenas parcial.

A grande crítica a este sistema de imposto fictício, que visa atenuar as distorções do método da imputação, sustenta serem o *tax sparing credit* e o *matching credit* formas de subvenção oficial das empresas.

Vogel rebate esta crítica afirmando que a “filosofia” desses métodos não é o de subvencionar as empresas, mas sim o de preservar os sacrifícios tributários praticados sobretudo por países em desenvolvimento na sua busca pelo investimento estrangeiro.

Do nosso ponto de vista ambos os argumentos têm suas razões. Não há dúvida de que o país da residência, que pratica uma tributação mais elevada do que o país da fonte (nos casos de relação estabelecida entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento), ao utilizar o método da imputação acaba se aproveitando dos benefícios fiscais praticados pelo país da fonte, prejudicando assim tanto o próprio país da fonte como as empresas que, por força da elevada tributação, terão a sua capacidade de concorrer no mercado internacional atingida.

Por outro lado, ao aplicar o *matching credit* ou o *tax sparing credit*, concedendo crédito sobre um imposto fictício, não há dúvida de que o país estará de certa forma praticando um ato de renúncia, pois a sua tributação será minimizada através da aplicação de um crédito em montante mais elevado do que aquele que foi efetivamente pago (se é que foi pago) no país da fonte, prática que irá, inquestionavelmente, beneficiar as empresas do país da residência (e não o Fisco). Estamos, portanto, diante de uma renúncia fiscal que beneficia economicamente as empresas.

## 5.4 Promoção do desenvolvimento econômico dos países envolvidos

A Economia nos ensina que o padrão de vida de uma sociedade depende de sua capacidade de produzir bens e serviços e, ainda, que há uma dependência da produtividade em relação a fatores como capital físico, capital humano, recursos naturais e conhecimento tecnológico.

Dentre as possíveis formas de um país obter investimentos destacam-se a poupança dos seus residentes e o investimento estrangeiro.

Como exemplifica Mankiw, o investimento de capital possuído e operado por uma entidade estrangeira recebe a denominação de Investimento Estrangeiro Direto (IDE), como se dá no caso da

construção de uma fábrica de carros de uma empresa americana no Brasil. Há também o investimento financiado por estrangeiros, mas operado por residentes e que recebe o nome de Investimento Estrangeiro de Portfólio, como ocorre na hipótese do investidor inglês que compra ações de uma empresa brasileira, que poderá empregar os recursos provenientes do investidor inglês para construir uma fábrica no Brasil<sup>30</sup>.

Os dois mais importantes critérios de aferição da prosperidade econômica, o Produto Interno Bruto (PIB) e o Produto Nacional Bruto (PNB), são fortemente afetados pelo investimento estrangeiro. O primeiro critério – PIB – corresponde à renda obtida dentro de um país tanto por residentes quanto por não-residentes, ao passo que o PNB resulta da renda obtida pelos residentes de um país tanto interna como externamente. Assim, seguindo as lições de Mankiw, quando a empresa americana abre sua fábrica no Brasil, parte da renda gerada tem por destino pessoas não residentes no Brasil, de tal forma que o investimento estrangeiro no Brasil aumenta a renda dos brasileiros (medida pelo PNB) em menor medida do que aumenta a produção do Brasil (medida pelo PIB).

De toda sorte, admite-se na Economia a idéia de ser o investimento estrangeiro uma forma de impulsionar o crescimento dos países, ainda que parte dos benefícios desse investimento retorne ao investidor estrangeiro, idéia esta baseada na constatação de que o investimento estrangeiro aumenta o estoque de capital da economia, gerando maior produtividade e maiores salários. Este tipo de investimento é particularmente desejado por aqueles países menos desenvolvidos e que poderão assimilar novas tecnologias, mais avançadas do que as suas próprias<sup>31</sup>.

Isso justifica em parte a política adotada por diversos países em desenvolvimento, que proporcionam uma série de incentivos ao investimento estrangeiro, muitas vezes por meio da remoção de restrições à propriedade estrangeira do capital e, sobretudo, por meio de limitações ao próprio poder de tributar, prática consolidada por medidas unilaterais ou por meio dos acordos de bitributação

É idéia assente a de que o fenômeno que se convencionou chamar de globalização restringiu a soberania tributária dos países, assim entendida como o poder de um país escolher e implementar a política tributária que julgar mais adequada livre de influências externas. Merece, todavia, destaque a abordagem de Charles McLure<sup>32</sup>, para quem a soberania pode, entre outros motivos, ser limitada pelas pressões do mercado (**market-induced limitations on sovereignty**) de forma que os países, para se manterem atrativos ao investimento estrangeiro, terão de estabelecer uma carga tributária em níveis semelhantes às praticadas pelos seus “concorrentes” (outros países).

Embora reconheça McLure que uma soberania tributária plena é praticamente impossível, pondera que num ambiente onde o capital é altamente móvel, as forças de mercado podem limitar as opções de um país na condução de sua política tributária. Assim, ressalta o autor que, por força destas pressões de natureza econômica, o país acaba por adotar medidas tributárias que não adotaria na sua ausência.

Confirmando o que foi sustentado por McLure, citamos as limitações que são impostas aos países da fonte (onde o rendimento tem a sua origem econômica), que muitas vezes têm de limitar a sua própria tributação para com isso conseguir atrair o investimento estrangeiro, o que se costuma fazer por meio de lei interna ou através de acordos de bitributação (autolimitação). Essa limitação da tributação pelo país da fonte certamente não ocorreria se não houvesse a pressão dos investidores estrangeiros que buscam maiores margens de lucro, fato agravado pela concorrência de países também interessados em atrair o investimento estrangeiro.

A atividade econômica poderá ser fortemente restringida por uma alta tributação, e não nos referimos apenas à atividade produtiva, mas também à financeira, de tal forma que uma elevada tributação na fonte sobre os juros, acima daquela praticada por outros países, fará com que o país deixe de ser um local atrativo para investir.

McLure observa que esta é uma corrida para o fundo do poço (*race to the bottom*) que, se levada ao extremo, poderia implicar eliminação da tributação da renda proveniente do capital.

Quando um país mantém elevada a sua tributação, a tendência das grandes organizações internacionais é, por meio de adequado planejamento, alocar a renda tributável fora desse país e trazer para dentro dele, obviamente, na medida do possível, os custos e despesas dedutíveis, prática que tem sido combatida por meio das regras de preços de transferência e de *thin capitalization*.

Argumenta-se não haver necessidade absoluta de acordos de bitributação para conseguir atrair o investimento estrangeiro, que poderia ser obtido por meio de dispositivos de lei interna com alíquotas de retenção de imposto e normas mais consistentes com a prática internacional, preferencialmente em sintonia com as regras da Convenção Modelo da OCDE. A proposta, em poucas palavras, seria a “nacionalização” das regras da Convenção Modelo da OCDE.

Nessa linha de raciocínio, a eliminação ou redução da tributação pelo país da fonte do rendimento teria por objetivo principal o incentivo ao comércio e ao investimento internacionais e não necessariamente a eliminação ou atenuação da bitributação. Isso poderia ser obtido meramente por lei interna, mediante a isenção de determinados tipos de rendimento, tributação limitada de outros e a concessão de crédito relativo ao imposto pago no exterior, medidas que dispensariam a existência de um acordo de bitributação.

Nesses termos, tem-se observado a tendência, por parte de alguns países, de, unilateralmente, limitar as alíquotas de retenção na fonte ou até mesmo a sua eliminação por completo, como se dá mais comumente no caso de dividendos. Avi Yonah identifica essa tendência das pequenas economias abertas no sentido de evitar a tributação na fonte da renda proveniente do capital<sup>33</sup>.

Não há dúvida de que a “concorrência” estabelecida entre os países acaba por restringir, ou pelo menos influenciar de forma indelével, as suas respectivas soberanias. Jan H. Christiaanse associa fortemente o conceito de Direito Tributário Internacional à idéia de limitação da soberania dos Estados, afirmando:

Em minha opinião, há muito para dizer, quando se cuida do direito tributário internacional de modo amplo, e para defini-lo como o direito que se concentra na delimitação da soberania tributária entre Estados<sup>34</sup>.

Afirma-se que o país que adotar a iniciativa de, unilateralmente, reduzir as alíquotas de suas retenções na fonte, nos mesmos patamares dos acordos de bitributação, tal como fez o Chile na década de 1990, adotando, ainda, as mesmas regras que versam sobre o estabelecimento permanente, poderiam atrair não apenas o investimento daqueles países com os quais já tem acordo de bitributação celebrado, mas também com todos os outros países.

Considerando que as forças de mercado são determinantes sobre a soberania tributária dos países, principalmente dos menos desenvolvidos economicamente, não há dúvida de que a manutenção de uma tributação elevada desestimulará o recebimento do investimento estrangeiro. Assim, impõe-se, seja por meio de acordos de bitributação de medidas de lei interna, uma limitação à tributação na fonte, sob pena de isolamento econômico do país tal como se deu com vários dos países que compunham o Pacto Andino.

É importante lembrar que o Pacto Andino teve sua origem na Zona de Livre Comércio da América Latina através da Declaração de Bogotá em 1966. Foi composto originariamente por Chile, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela. Posteriormente, a Bolívia veio a integrar o grupo. A proposta do Pacto Andino era a utilização rigorosa do princípio da territorialidade. Assim, nos termos do art. 4º do Modelo do Pacto Andino, a renda de uma pessoa física ou jurídica, independentemente da sua nacionalidade ou residência, seria tributada exclusivamente no país onde foi gerada.

Através da Decisão n. 40 do Pacto Andino fixou-se o princípio da territorialidade como fundamento da tributação, com as seguintes peculiaridades:

- (i) com relação à tributação do lucro das empresas abdicou-se completamente do conceito de estabelecimento permanente. Assim, a tributação caberia ao País onde a renda foi gerada, independentemente da existência de um estabelecimento permanente no território daquele;
- (ii) a tributação dos *royalties* pela utilização de patentes, marcas e *know-how* aconteceria no país onde eles fosse efetivamente utilizados;
- (iii) os dividendos seriam tributados apenas onde a empresa está localizada.

Ao refutar as limitações impostas ao país da fonte pela aplicação do conceito de estabelecimento permanente, segundo o qual o país da fonte somente poderá tributar o lucro de uma empresa quando ela atuar neste país por meio de um estabelecimento permanente, como uma fábrica, um escritório etc., ao não aceitar limitações que são praticadas internacionalmente com relação à tributação dos *royalties* e dividendos, os países que compunham o Pacto Andino acabaram por afugentar o investimento estrangeiro. A experiência do Pacto Andino, embora conceitualmente correta, mostrou-se um desastre do ponto de vista econômico.

A despeito de uma série de medidas que podem ser implementadas de forma unilateral, não podemos perder de vista o caráter contratual que marca os acordos de bitributação. Inicialmente, o acordo de bitributação sinaliza ao investidor estrangeiro a intenção do país em receber o seu capital, mas, principalmente, deve-se ter em conta que um acordo de bitributação é, na essência, um contrato firmado entre dois países, sendo comum na literatura especializada alemã a referência aos acordos de bitributação como “Vertrag”<sup>35</sup> (“contrato”).

Philip Baker aponta para a dupla natureza dos acordos de bitributação. Por um lado eles são acordos internacionais celebrados entre Estados para alocação da jurisdição fiscal (*allocation of fiscal jurisdiction*). Por outro, eles se tornam parte da lei tributária de cada Estado contratante<sup>36</sup>. Decorre desta dupla natureza uma diversidade de percepção da função do tratado.

Sob a perspectiva dos países signatários, o acordo de bitributação funciona como um instrumento para limitar o exercício da jurisdição tributária de cada país. Já pela perspectiva do contribuinte, o acordo costuma ser encarado como a descrição de um sistema com o qual ele se defrontará ao investir ou trabalhar em outro Estado ou ao mudar temporariamente para ele. Todavia, como adverte Baker, esta visão do contribuinte é imprecisa na medida em que o acordo não descreve o sistema atual, mas sim os limites que este deve obedecer, como, por exemplo, a alíquota máxima de tributação na fonte sobre o pagamento de juros.

Ilustrativo o exemplo de Vogel, citado por Schoueri, comparando um acordo de bitributação a uma máscara, colocada sobre o direito interno e tapando determinadas partes dele. Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão da máscara) são aplicáveis, e os demais, não<sup>37</sup>. Fica claro, portanto, caber razão a Baker quando afirma que um acordo de bitributação não descreve o sistema como um todo.

É muito mais fácil providenciar a alteração ou revogação da medida unilateral, de direito interno, do que modificar um acordo de bitributação celebrado entre dois países. Essa dificuldade na alteração das regras se traduz, em última instância, em segurança para o investidor estrangeiro.

Embora seja possível, e aconteça eventualmente a prática do *treaty override*, segundo a qual dispositivos de lei interna acabam por solapar regras e benefícios reconhecidos nos acordos de bitributação, esse é um procedimento vedado pela prática internacional e que pode ser questionado pelo investidor prejudicado até perante o Judiciário do país que pratica a infração. Já as medidas de incentivo concedidas unilateralmente podem ser revogadas sem consulta a qualquer outro país e sem que, pelo menos em princípio, o investidor estrangeiro tenha condições de questionar juridicamente a revogação da regra ou benefício.

Pela perspectiva do país exportador de capital, que não é tão suscetível ao investimento estrangeiro, a proliferação dos acordos de bitributação se dá por razão diversa – não para atrair o investimento estrangeiro, mas pelas pressões de suas empresas com atuação internacional, que reivindicam garantias para investir num outro país, o que acentua o caráter contratual e segurança dos acordos de bitributação. Não podemos nos esquecer que a bitributação enfraquece o poder competitivo das empresas, interessando aos países desenvolvidos a celebração de acordos de bitributação para com isso minimizar o impacto negativo sobre as suas empresas que atuam em outros países.

Na literatura econômica o tema é polêmico. O aumento exponencial do Investimento Direto Estrangeiro (“IDE”) na década de

1990 no Brasil alimentou em muitos economistas a idéia de ser este o instrumento por excelência para a retomada de uma nova fase de crescimento econômico e também como um instrumento de modernização da estrutura empresarial brasileira, imaginando-se que as empresas estrangeiras protagonizariam uma nova modalidade de crescimento baseado nas exportações suportadas por bases produtivas mais especializadas e com maior ênfase na tecnologia<sup>38</sup>.

Contrários a essa tese, Fernando Sarti e Mariano F. Laplane sustentam que o poder do IDE sobre o crescimento econômico é mínimo, uma vez que os investimentos produtivos estrangeiros apresentam baixos coeficientes de capital e emprego, sustentando, ainda, que o maior fator de atração do IDE é a expansão do mercado interno, afirmando, por fim, que, “contrariamente aos que sustentavam que o IDE reduziria a restrição externa ao crescimento, nossa hipótese mais realista era que contribuiria para seu agravamento”<sup>39</sup>.

Embora reconheçam os autores que o IDE promove uma inquestionável elevação da eficiência e da competitividade em segmentos deficitários em relação aos padrões internacionais, isso seria atingido mediante a importação maciça de componentes, máquinas e tecnologia, sem que haja a esperada contrapartida sob a forma de aumento de exportações.

A conseqüência direta da situação descrita nos parágrafos anteriores é paradoxal, pois ao promover o incremento da eficiência no plano micro provocou-se um indesejado reflexo macroeconômico sob a forma do agravamento do déficit comercial, de serviços e de renda (juros, lucros e *royalties*). Sentenciam os autores que o fluxo de investimentos estrangeiros gerou, no médio e longo prazo, o agravamento e não a redução da restrição de divisas, justamente por haver uma forte assimetria entre o aumento da parcela de produção exportada (baixa) e o aumento do conteúdo importado (alto)<sup>40</sup>.

Celso Albuquerque de Melo em obra escrita anos atrás já identificava esse fenômeno:

Podemos acrescentar ainda que vários países e podemos citar os da América, como Brasil, Argentina, Chile e México, já enviaram ao exterior sob a forma de

juros e remessa de lucros mais do que eles receberam como assistência externa ou como investimento estrangeiro<sup>41</sup>.

Francisco Dornelles, em uníssono com diversos peritos provenientes de países em desenvolvimento, critica a estrutura da convenção modelo da OCDE pelo fato de conferir ao Estado da residência do investidor o direito de tributar e apenas no plano secundário garantir ao país da fonte o direito à tributação. Afirma o autor que na relação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento a ausência de um fluxo bilateral de investimentos leva à perda de arrecadação pelo país em desenvolvimento,

pois, não lhe sendo reconhecido poder de tributar os rendimentos obtidos em seu território por domiciliados no exterior, não tem como compensar essa falta pela tributação dos rendimentos que seus residentes recebam no exterior, de vez que esses residentes não possuem condições de investir no exterior<sup>42</sup>.

Por fim, Dornelles aponta alguns aspectos que deverão ser considerados quando da celebração de um acordo de bitributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento:

- (i) promover um fluxo de investimentos e tecnologia dos países desenvolvidos para os países em desenvolvimento;
- (ii) fazer com que o sacrifício fiscal decorrente da utilização de qualquer método para eliminar a dupla tributação seja suportado pelo país desenvolvido;
- (iii) permitir que o poder tributário do país em desenvolvimento possa, em decorrência do indicado no item (ii), ser exercido em toda a sua plenitude, tanto quanto possível;
- (iv) garantir que as vantagens fiscais concedidas pelos países em desenvolvimento para atrair investimento de residentes no exterior não sejam anuladas ou eliminadas pela legislação fiscal do país de domicílio do investidor.

A despeito de suas boas intenções, alguns reparos devem ser feitos às sugestões de Dornelles. Primeiramente, deve-se observar que o fluxo de investimento e tecnologia para países em desenvolvimento somente poderá ser garantido se for assegurada uma margem de lucro satisfatória para as empresas e investidores, sendo que a referida margem de lucro será afetada pela tributação do país que pretende

receber referida tecnologia e investimento, que terá então de restringir a sua tributação em virtude daquilo que McLure chama de “limitação da soberania pelas forças de mercado”<sup>43</sup>.

Um aspecto com o qual não podemos concordar é o levantado no item (ii). Ora, pretender que o país exportador da tecnologia e capital suporte todo o sacrifício fiscal é uma idéia completamente utópica, bem longe da realidade. De plano, pode-se dizer que nenhum país desenvolvido seria altruísta a esse ponto. Depois, não podemos nos esquecer que os acordos de bitributação pressupõem concessões recíprocas dos países signatários, de tal forma que relegar a um país, ainda que seja o desenvolvido, todo o sacrifício, seria negar a própria natureza dos acordos de bitributação.

Com relação aos itens (iii) e (iv), estamos de pleno acordo com Dornelles.

Retomando a questão do investimento estrangeiro, citamos o México, onde o IDE teve grande influência no setor produtivo. Todavia, diversamente do que ocorreu no Brasil, parte significativa da produção das empresas no México tem por destino a exportação aos Estados Unidos, de forma que a relação estabelecida entre a importação de tecnologia e equipamentos e o volume de exportações acabou por beneficiar a economia daquele país.

Deve-se ter em conta que o maior volume de importações das empresas estrangeiras envolve bens de capital, decorrentes de novos investimentos, ou ainda bens intermediários, por força de sua relação com os fornecedores globais da corporação. Acreditamos que a importação de bens dessa natureza, sobretudo os que de alguma forma incorporam tecnologia não disponível no Brasil e contribuem para o nosso desenvolvimento.

Muitas vezes, o capital produtivo estrangeiro ingressa sob a forma de filiais. Ainda assim, o problema apresentado anteriormente permanece, uma vez que as filiais de empresas estrangeiras importam maciçamente tecnologia e apresentam uma menor propensão à exportação do que as empresas nacionais, ao contrário, por exemplo, do que sucede na China, onde as filiais de empresas estrangeiras têm forte vocação para as exportações.

Sustentava-se a idéia de que grande parte das empresas privadas de capital nacional não sobreviveria e não conseguiria se expandir num contexto de abertura não inflacionária e sem os subsídios do período anterior, cabendo assim às filiais das empresas estrangeiras o papel de agente modernizador da economia<sup>44</sup>.

Embora tenham realmente as filiais de empresas estrangeiras provocado um aumento da eficiência da integração da rede corporativa, com maior especialização e complementariedade na divisão internacional, isso se deu de forma restrita e, para a maioria das filiais, a prioridade foi a venda para o mercado interno e não as exportações.

Atualmente, cerca de metade dos fluxos comerciais do país encontra-se vinculada ao desempenho das empresas multinacionais, destacando-se que as referidas empresas estão mais bem integradas ao comércio mundial pelas demais filiais, atingindo um mercado maior do que as empresas nacionais, e, além disso, as filiais atingem uma maior especialização e obtêm acesso a tecnologias novas e crédito a custos mais baixos.

No caso brasileiro, especificamente, a internacionalização produtiva da economia teve por caráter mais marcante a internacionalização do sistema empresarial, por meio do processo de “desnacionalização”, mediante a aquisição de empresas nacionais por estrangeiros, o que superou amplamente a aquisição por brasileiros de ativos produtivos situados no exterior. Um critério que deixa bem evidente a assertiva anterior pode ser encontrado na relação entre o estoque de IDE e o Produto Interno Bruto (PIB) – o indicador quadruplicou entre 1990 e 2001, patamar elevadíssimo mesmo para os países em desenvolvimento. A área mais atingida pela participação crescente do capital estrangeiro foi a de serviços, principalmente em função do processo de privatizações pelo qual passou o país.

Concluem Sarti e Laplane o seu excelente estudo afirmando que a internacionalização provocou, no plano patrimonial, a transferência da propriedade de empresas nacionais a investidores estrangeiros sem que houvesse a contrapartida proporcional de empresas brasileiras no exterior. Além disso, a internacionalização intensificou a participação

estrangeira na indústria brasileira provocando a desnacionalização do setor de serviços. Por fim, pontificam que o aumento da competitividade não provocou o incremento das exportações proporcionalmente ao aumento das importações e do passivo externo da economia<sup>45</sup>.

Não se pode negar serem ainda tímidos os investimentos promovidos por empresas nacionais no exterior, fenômeno que pode ser explicado pela política que promoveu a substituição de importações, o crescimento de firmas locais e o desenvolvimento de empresas estatais até os anos 80<sup>46</sup>.

Ainda que incipiente, iniciou-se a partir da década de 1970 o processo de internacionalização de algumas empresas e bancos de capital nacional, as primeiras buscando os mercados onde o Brasil já possuía forte presença comercial e os segundos dirigindo-se a países desenvolvidos e aos paraísos fiscais atrás de recursos financeiros no mercado internacional. Esse processo teve seguimento na década de 1980, mais concentrado no setor de engenharia e construção civil, principalmente em países em desenvolvimento. Na década de 1990, buscando alcançar maior competitividade em relação aos padrões internacionais, as empresas relegaram ao segundo plano os investimentos no exterior, mas, a exemplo do que ocorreu na década de 1980, na década de 1990 as empresas que decidiram instalar unidades produtivas no exterior fizeram-no demovidas pela necessidade de ampliar as suas exportações<sup>47</sup>.

Estudo do BNDES realizado em 2002 identifica como principais fatores para o investimento de empresas nacionais no exterior:

- (i) o estabelecimento de subsidiárias no exterior é realizado como complemento das atividades de exportações dessas empresas;
- (ii) o investimento direto muitas vezes ocorre por meio de compras ou associações com grupos locais;
- (iii) o processo de internacionalização está sendo perseguido em vários setores da economia, com heterogeneidade da natureza da atividade desenvolvida no exterior (unidades comerciais e/ou unidades produtivas);
- (iv) as principais razões para enveredar por esse caminho dizem respeito ao fortalecimento do poder de competição em razão da proximidade do mercado

consumidor, ao abastecimento do mercado regional, inclusive pelo aproveitamento de oportunidade surgidas pelo processo de integração regional, e ao desenvolvimento de alianças estratégicas com empresas locais<sup>48</sup>.

A concentração do investimento de empresas brasileiras no exterior ocorre nos Estados Unidos e na Argentina, sendo investimento realizado frequentemente (85%) para atividades comerciais e distribuição de produtos, restando para o setor produtivo apenas 12%, principalmente nas áreas têxtil, químico e metalurgia.

Seja para atrair a tecnologia e o investimento estrangeiros, seja para aumentar a capacidade das empresas brasileiras de concorrer no exterior, os acordos de bitributação aparecem como uma excelente opção, sugestão corroborada pelo alto número de acordos desta natureza celebrados por países economicamente desenvolvidos.

## Conclusões

A bitributação atinge negativamente o processo de desenvolvimento do comércio internacional, desestimula o investimento em países de menor tributação, normalmente países em fase de desenvolvimento, além de distorcer a eficiência e a neutralidade dos sistemas jurídicos dos países.

Dentre as possíveis medidas de combate à bitributação, como as medidas unilaterais e multilaterais, destacam-se as medidas bilaterais tomadas sob a forma de acordos de bitributação, instrumentos através dos quais os países pactuam concessões mútuas para promover o combate à bitributação e à evasão fiscal e, ainda, incentivar o comércio internacional, promover o desenvolvimento econômico dos países, atenuar as assimetrias dos ordenamentos jurídicos relativamente à tributação da renda e do patrimônio e eliminar a tributação discriminatória.

Neste sentido, entendemos que os acordos de bitributação são uma das causas do fenômeno da intensificação das relações econômicas e comerciais entre os países, e não um mero efeito desse fenômeno, servindo tanto aos países que buscam promover o fortalecimento de suas empresas com atuação internacional quanto aos países dependentes do capital estrangeiro.

Muito embora se argumente não ser imprescindível a celebração de acordos de bitributação para atrair o capital estrangeiro, não se pode negar que referidos acordos internacionais sinalizam ao investidor estrangeiro a intenção do país em receber o seu capital, servindo como um verdadeiro “contrato” entre países, o que acaba por conferir maior segurança ao próprio investidor, ao contrário do que sucede com as medidas unilaterais.

## REFERÊNCIAS

BAKER, Philip. **Double taxation conventions and international tax law**. 2. ed., Londres: Sweet & Maxwell, 1994.

BORGES, Antonio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 8, maio 1996.

CHRISTIAANSE, Jan H. Recentes progressos no direito tributário internacional. Trad. MACHADO, Brandão. *In*: TAVOLARO, Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado**. Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

DAGAN, Tsilly. The tax treaties myth. **Jornal of International Law and Politics**, v. 32, n. 939, 2000.

DORNELLES, Francisco. O modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda, e os países em desenvolvimento. *In*: TAVOLARO, Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado – estudos jurídicos em homenagem a Gilberto Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

HEY, Johanna. **Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa**. Colônia: Editora Dr. Otto Schmidt, v. 7.

HIRATUKA, Celso. Padrões de integração comercial das filiais de empresas transnacionais. O investimento direto estrangeiro e a internacionalização da economia brasileira nos anos 90. *In*:

LAPLANE, Mariano; COUTINHO, Luciano; HIRATUKA, Célio (Orgs.). **Internacionalização e desenvolvimento da indústria no Brasil**. São Paulo: Unesp, 2004, p. 202.

MCLURE JR., Charles. Globalization, tax rules, and national sovereignty. **Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentation**, ago. 2001, p. 328.

MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Thompson.

MELLO, Celso Albuquerque de. **Direito internacional econômico**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 56.

\_\_\_\_\_. **Direito internacional público**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. 1.

REITH, Thomas. **Internationales Steuerrecht**. Munique: Vahlen, 2004, p. 109.

REZEK, Francisco. **Direito internacional público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva.

SARTI, Fernando; LAPLANE, Mariano F. O investimento direto estrangeiro e a internacionalização da economia brasileira nos anos 90. *In*: LAPLANE, Mariano; COUTINHO, Luciano; HIRATUKA, Célio (Orgs.). **Internacionalização e desenvolvimento da indústria no Brasil**. São Paulo: Unesp, 2004.

SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**. 2. ed. Colônia: Editora Dr. Otto Schmidt.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso B. **Direito tributário atual**. São Paulo: Dialética, n. 17, p. 20.

SILVA, Maria Lussieu. A inserção nacional das grandes empresas. *In*: LAPLANE, Mariano; COUTINHO, Luciano; HIRATUKA, Célio (Orgs.). **Internacionalização e desenvolvimento da indústria no Brasil**. São Paulo: Unesp, 2004.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Brasil ainda precisa de tratados de dupla tributação?. *In*: SHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, v. 2, p. 874.

TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 552-638.

VOGEL, Klaus. **DBA – Doppelbesteuerungsabkommen-Kommentar**. 4. ed. Munique: Editora C.H.Beck.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 5. ed. São Paulo: Editora Forense, p. 91-98.

OCDE. **The Multilateral Agreement on Investment: Draft consolidated text**. Disponível em: <<http://www1.oecd.org/daf/mai/pdf/ng/ng987r1e.pdf>>. Acesso em: 4 nov. 2007.

UNITED NATIONS ORGANIZATION. **Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados**. Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 4 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. Department of Economic and Social Affairs. Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries. *Apud* ROLIM, João Dácio. Da tributação da renda mundial – princípios jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 4, jan. 1996, p. 49.

\_\_\_\_\_. **United Nations model double taxation between developed and developing countries**. New York, 2001. Disponível em: <<http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N00/676/65/PDF/N0067665.pdf?OpenElement>>. Acesso em: 4 nov. 2007.

<sup>1</sup> Cf. MELLO, Celso Albuquerque de. **Direito internacional público**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, v. 1, p. 190.

<sup>2</sup> Cf. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 5. ed. São Paulo: Forense, p. 91-98.

3 Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso B. **Direito tributário atual**. São Paulo: Dialética, n. 17, p. 20.

4 Cf. TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 552-638.

5 Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados. Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 4 nov. 2007.

6 Cf REZEK, Francisco. **Direito internacional público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, p. 14.

7 A doutrina alemã costuma definir os acordos de bitributação como “contratos internacionais” – Cf. VOGEL, Klaus. **DBA – Doppelbesteuerungsabkommen-Kommentar**. 4. ed. Munique: Editora C.H.Beck, p. 131.

8 “Broadly, the general objectives of bilateral tax conventions may today **be seen to include the full protection of taxpayers against double taxation** (whether direct or indirect) and the prevention of the discouragement which taxation may provide for the **free flow of international trade and investment and the transfer of technology**. They also aim to prevent discrimination between taxpayers in the international field, and to provide a reasonable element of legal and fiscal certainty as a framework within which international operations can be carried on (...) In addition the treaties have **as object the improvement of cooperation between tax authorities** in carrying out their duties”. UNITED NATIONS. **United Nations Model Double Taxation between Developed and Developing Countries**. New York: United Nations, 2001, disponível em: <<http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N00/676/65/PDF/N0067665.pdf?OpenElement>>. Acesso em: 4 nov. 2007.

9 Cf. MANKIW, N. Gregory . **Introdução à economia**. São Paulo: Thompson, p. 175.

10 Cf. TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Brasil ainda precisa de tratados de dupla tributação?. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, v. 2, p. 874.

11 Cf. DORN, Herbert. Das Recht der Internationalen Doppelbesteuerung *apud* BORGES, Antonio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 8, maio 1996, p. 22.

12 Cf. HEY, Johanna. **Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa**. Colônia: Editora Dr. Otto Schmidt, v. 7, p. 124.

13 Cf. MANKIW. N. Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Thompson, p. 163.

14 Cf. HEY, Johanna. **Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa**. Colônia: Editora Dr. Otto Schmidt, v. 7, p. 124.

15 Cf. VOGEL, Klaus. **DBA – Doppelbesteuerungsabkommen-Kommentar**. 4. ed. Munique: Editora C.H. Beck, p. 122.

16 Cf. SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**. 2. ed. Colônia: Editora Dr. Otto Schmidt, p. 751.

- [17](#) Cf. REZEK, Francisco. **Direito internacional público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, p. 12.
- [18](#) Cf. JONES, Avery, *apud* TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O Brasil ainda precisa de tratados de dupla tributação?. *In*: SHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, p. 869.
- [19](#) Cf. OCDE. **The Multilateral Agreement on Investment: draft consolidated text**. Disponível em: <<http://www1.oecd.org/daf/mai/pdf/ng/ng987r1e.pdf>>. Acesso em: 4 nov. 2007.
- [20](#) Cf. Tavolaro, *op. cit.*, p. 870.
- [21](#) VANN, Richard. *Apud* Tavolaro, *op. cit.*, p. 868.
- [22](#) JONES, Avery. *Apud* Tavolaro, *op. cit.*, p. 868.
- [23](#) “They (tax treaties) serve much less heroic goals, such as easing bureaucratic hassles and coordinating tax terms between the contracting countries, and may have much more cynical consequences, particularly redistributing tax revenues from the poorer to the richer signatory countries... Treaties do not offer a ‘benefit for all’ solution under any and all circumstances.” DAGAN, Tsilly. The tax treaties myth. **Journal of International Law and Politics**, v. 32, n. 939, 2000.
- [24](#) “Without offering any significantly greater degree of stability, treaties often just replicate the mechanism that countries unilaterally use to alleviate double taxation.” DAGAN, Tsilly. The tax treaties myth, **Journal of International Law and Politics**, v. 32, n. 939, 2000.
- [25](#) ONU. DEPARTMENT OF ECONOMIC AND SOCIAL AFFAIRS. Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries. *Apud* ROLIM, João Dácio. Da tributação da renda mundial – princípios jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 4, jan. 1996, p. 49.
- [26](#) CHRISTIAANSE, Jan H. Trad. Machado Brandão. *In*: TAVOLARO, Agostinho Toffoli MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coords.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado**. Estudos em Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 432.
- [27](#) Cf. Vogel, Claus, *op. cit.*, p. 1659.
- [28](#) Cf. Vogel, Claus, *op. cit.*, p. 1659.
- [29](#) Cf. Vogel, Claus, *op. cit.*, p. 1774.
- [30](#) Cf. Mankiw, N. Gregori, *op. cit.*, p. 371.
- [31](#) Cf. Mankiw, N. Gregori, *op. cit.*, p. 372.
- [32](#) Cf. MCLURE Jr., Charles. Globalization, Tax Rules and National Sovereignty. **Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentation**, ago. 2001, p. 328.
- [33](#) *Apud* Tavolaro, Agostinho Toffoli, *op. cit.*, p. 874.
- [34](#) Cf. CHRISTIAANSE, Jan H. Recentes progressos no direito tributário internacional. Trad. Machado Brandão. *In*: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). **Princípios tributários no direito brasileiro e**

**comparado.** Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 430.

[35](#) Cf. REITH, Thomas. **Internationales Steuerrecht.** Munique: Vahlen, 2004, p. 109.

[36](#) Cf. BAKER, Philip. **Double taxation conventions and international tax law.** 2. ed. Londres: Sweet & Maxwell, 1994, p. 5.

[37](#) Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 168.

[38](#) Cf. SARTI, Fernando; LAPLANE, Mariano F. O Investimento Direto Estrangeiro e a internacionalização da economia brasileira nos anos 90. *In:* LAPLANE, Mariano; COUTINHO, Luciano; HIRATUKA, Célio (Orgs.). **Internacionalização e desenvolvimento da indústria no Brasil.** São Paulo: Unesp, 2004, p. 11.

[39](#) Cf. SARTI, Fernando; LAPLANE, Mariano, *op. cit.*, p. 12.

[40](#) Cf. SARTI, Fernando; LAPLANE, Mariano, *op. cit.*, p. 12.

[41](#) MELLO, Celso Albuquerque de. **Direito internacional econômico.** Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 56.

[42](#) Cf. DORNELLES, Francisco. O modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda, e os países em desenvolvimento. *In:* TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado – estudos jurídicos em homenagem a Gilberto Ulhôa Canto.** Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 197.

[43](#) Cf. McLure JR., Charles, *op. cit.*, p. 329.

[44](#) Cf. HIRATUKA, Celso. Padrões de integração comercial das filiais de empresas transnacionais, p. 202. O investimento direto estrangeiro e a internacionalização da economia brasileira nos anos 90. *In:* LAPLANE, Mariano; COUTINHO, Luciano; HIRATUKA, Célio (Orgs.). **Internacionalização e desenvolvimento da indústria no Brasil.** São Paulo: Unesp, 2004.

[45](#) Cf. SARTI, Fernando; LAPLANE, Mariano, *op. cit.*, p. 49.

[46](#) Cf. SILVA, Maria Lussieu. A inserção nacional das grandes empresas. *In:* LAPLANE, Mariano; COUTINHO, Luciano; HIRATUKA, Célio (Orgs.). **Internacionalização e desenvolvimento da indústria no Brasil.** São Paulo: Unesp, 2004, p. 148.

[47](#) Cf. SILVA, Maria Lussieu, *op. cit.*, p. 149.

[48](#) Cf. SILVA, Maria Lussieu da, *op. cit.*, p. 150.

# 6 A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL SOB A ÓTICA DA TEORIA NORMATIVA DO FEDERALISMO FISCAL

*Flávio Rubinstein*

*Professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; professor da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu; co-coordenador do Curso de Direito Financeiro da Sociedade Brasileira de Direito Público – SBDP; mestrando em Direito pela Harvard Law School (2008/2009); mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo; membro da redação da Revista Diritto e Pratica Tributaria Internazionale; advogado em São Paulo.*

## 6.1 Introdução

O sistema federal, na clássica lição de Alexis de Toqueville, reproduzida por Oates, teria sido criado com a intenção de combinar as diferentes vantagens que resultam da magnitude e da pequenez das nações. Para que essas vantagens sejam compreendidas, é imprescindível determinar quais funções e instrumentos fiscais devem ser centralizados e quais devem ser alocados às esferas subnacionais de governo<sup>1</sup>.

Em uma perspectiva histórica, nota-se que a problemática da repartição dos instrumentos fiscais não é recente, já podendo ser verificada, por exemplo, no Estado Otomano, o qual em meados do século XVI havia constituído um vasto império que cobria partes significativas do Oriente Médio, do norte da África e do leste da Europa. Dentre outras fontes, as receitas desse império provinham de um sofisticado sistema de arrecadação tributária, cujos recursos eram distribuídos entre os governos central, provincial e distrital<sup>2</sup>.

Nas federações primitivas, a atribuição de competências tributárias foi realizada irrestritamente e de modo uniforme por todo o corpo político. Prevalencia, nesse cenário, o contexto de pluralismo territorial,

mediante o qual, não havendo demarcação de competência material, todos os entes exerciam simultaneamente seus poderes<sup>3</sup>.

Essa “indiscriminação de rendas privativas”, como afirma Sampaio Dória, estava fadada a revelar sérias conseqüências econômico-financeiras, não previstas pelo tratamento prevalentemente político da questão<sup>4</sup>.

O sistema federal não pressupõe, necessariamente, uma discriminação de competências tributárias<sup>5</sup>. O que se exige para a verificação de tal sistema é uma adequada repartição de atribuições materiais e receitas financeiras entre os entes que o compõem<sup>6</sup>.

Os métodos de alocação de receitas aos governos subnacionais diferem na autonomia fiscal que proporcionam, no grau de facilidade na conformidade e administração tributárias, no atendimento aos critérios de justiça e eficiência e nos patamares de redistribuição inter-regional de renda que podem acomodar<sup>7</sup>.

Dentre outros métodos possíveis, destaca-se o de atribuição de competências tributárias – exclusivas ou compartilhadas – a todos os entes da Federação. Para o adequado funcionamento deste mecanismo, faz-se necessário compreender quais deles se revelam idealmente centralizados e quais outros podem ser alocados com maiores ganhos nas esferas de governos subnacionais.

A efetiva distribuição vertical da estrutura tributária (*tax assignment problem*) – que busca determinar quem deve tributar, quando e como deve tributar e o que deve ser tributado – representa um dos problemas centrais do federalismo fiscal<sup>8</sup>.

Naturalmente, nenhuma repartição de competências tributárias pode ignorar os princípios econômicos elementares que informam os sistemas tributários modernos, tais como neutralidade, simplicidade, equidade, flexibilidade, eficiência etc.

Tomando por base esse conjunto de critérios, a teoria do federalismo fiscal foi elaborando recomendações normativas e desenhando as bases para uma distribuição “ótima” das competências tributárias entre os entes da Federação.

A teoria da tributação ótima supõe que o objetivo da sociedade é o bem-estar de seus cidadãos. Nesse passo, a distribuição de

competências tributárias entre os entes da Federação deve ser feita de tal modo que o bem-estar da sociedade como um todo (i. e., no conjunto de entes que formam o Estado Federal) seja maximizado<sup>9</sup>.

Trata-se de uma das faces, ao lado da alocação de competências materiais, da chamada “teoria normativa” do federalismo fiscal, que busca desenhar o modelo ótimo de tributário federal, em contraposição à “teoria positiva”, que analisa os fatos verificados nos sistemas existentes.

A teoria normativa do federalismo fiscal adota determinadas hipóteses implícitas, como o modelo de estrutura governamental tripartida com perfeitas limitações de competências<sup>10</sup>, a ausência de algumas “falhas de mercado”<sup>11</sup> e a suficiência de recursos públicos para os diferentes níveis de governo.

De outra parte, na análise de um dado sistema constitucional de repartição de competências tributárias, como o brasileiro, também parecer ser necessário temperar as diretrizes da teoria normativa com os valores inerentes ao princípio de justiça.

Com efeito, a abordagem tradicional pressupõe que toda a problemática do federalismo fiscal tem como epicentro questões econômicas<sup>12</sup>. Embora essas questões sejam amplamente relevantes, não se pode deixar de considerar que os governos são, essencialmente, corpos políticos, regidos por normas jurídicas. Como tais, seus objetivos e condutas muitas vezes distanciam-se dos paradigmas da teoria econômica pura.

Na excelente síntese do sociólogo jurídico francês Leroy, mais do que uma simples mecânica de divisão das finanças públicas, a problemática do federalismo fiscal envolve a lógica dos atores institucionais no jogo do poder financeiro. Esse jogo é estruturado por variáveis econômicas (globais ou adstritas a um dos entes federativos), técnico-jurídicas e políticas, que implicam complexas negociações entre os entes da Federação<sup>13</sup>.

Os vetores de autonomia financeira dos entes da Federação hão de ser concretizados por normas jurídicas, para que possam alcançar o objetivo da justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e a necessária correção de desigualdades<sup>14</sup>.

As enumerações tributárias adotadas por diversas constituições de estados federativos, segundo a lição de Tipke, não podem ser vistas como tabus. A multiplicidade de tributos deve ser cuidadosamente examinada sob a ótica do princípio da igualdade, já que, em regra, o constituinte apenas procura distribuir as receitas tributárias existentes, não se preocupando em verificar se os tributos abrangidos são justos<sup>15</sup>.

Indo além da análise a respeito da justiça ou injustiça dos tributos em si, pode-se refletir sobre a compatibilidade entre a própria repartição de competências tributárias na Federação e o princípio de justiça.

Como bem aponta Leroy, o federalismo fiscal demanda um sistema de distribuição de recursos que visa à diminuição das iniquidades entre os entes que compõem o Estado federal<sup>16</sup>.

Para que o sistema de repartição de receitas tributárias possa ser justo e apropriado à mitigação das desigualdades na Federação, parece correto reconhecer a necessidade de tal sistema prover os entes federados com recursos suficientes para a concretização das respectivas competências materiais.

Nesse contexto, Neumark, refletindo sobre os estudos de Wagner, alega que o sistema tributário deve ser pautado, dentre outros princípios, pela suficiência das respectivas receitas em relação aos gastos públicos desejáveis ou necessários que não sejam financiados por outras formas de receitas<sup>17</sup>.

O referido princípio da suficiência poderia ser aplicado separadamente para cada um dos níveis de governo de um Estado federal, de modo que as receitas tributárias tanto do governo central como dos governos regionais e locais bastem para financiar a respectiva soma de despesas públicas não coberta por outras receitas<sup>18</sup>.

Cabe ponderar, contudo, que modernamente a suficiência dos tributos também sofre limitações macroeconômicas relativas à sustentação do equilíbrio fiscal do Estado, demandando esforços cada vez maiores para aumentar a eficiência da administração pública mantendo a carga tributária global nos padrões exigidos pela competição internacional entre países por investimentos<sup>19</sup>.

Em suma, a teoria normativa oferece parâmetros de tributação ótima para a estruturação dos sistemas tributários dos Estados federais. Esses parâmetros devem, contudo, ser avaliados em conjunto com os valores do princípio de justiça, bem como considerar a necessidade de suficiência de recursos para os entes da Federação.

Nesse passo, a análise que se seguirá intenta confrontar a teoria positiva da repartição de competências tributárias entre os entes da Federação brasileira com as lições da teoria normativa do federalismo fiscal, sem descuidar da compatibilidade com os valores intrínsecos ao princípio da justiça e ao princípio da suficiência de recursos.

Não se procederá a uma análise detalhada das estruturas dos tributos previstos no ordenamento jurídico pátrio, senão de maneira incidental e com o intuito de trazer luz à compreensão do tema ora tratado.

## **6.2 Custos e benefícios da atribuição de competências tributárias aos governos subnacionais**

### **6.2.1 Autonomia financeira subnacional**

Ainda que não seja um pressuposto do Estado Federal, a atribuição de competências tributárias aos governos subnacionais traz a desejável consequência de facilitar e intensificar a autonomia financeira desses governos.

Com efeito, a atribuição de competências tributárias pode ajudar a proporcionar, a cada nível de governo, considerável controle sobre seu destino fiscal. Em particular, tal atribuição possibilitaria uma relativa determinação dos patamares adequados de gasto público imputáveis aos governos subnacionais<sup>20</sup>.

Por meio da obtenção de receitas próprias (ainda que combinadas com receitas marginais transferidas), permite-se que as decisões dos governos subnacionais acerca da extensão ou contração dos serviços públicos sejam fundamentalmente baseadas em avaliações dos respectivos custos e benefícios<sup>21</sup>.

Ademais, a obtenção de receitas próprias também permite a estruturação de orçamentos subnacionais com o desejável controle da dimensão e da composição do gasto público, atendendo às necessidades públicas de modo adequado<sup>22</sup>.

Para que a alocação de competências tributárias aos entes subnacionais seja eficaz na promoção dos referidos efeitos benéficos da autonomia financeira, tal atribuição deve ser razoável, atendendo a diversos critérios, consoante se exporá a seguir.

Primeiramente, os governos subnacionais devem ter receitas “próprias” suficientes para financiar os serviços por eles providos. Diversos são os sistemas que asseguram a titularidade de tais governos sobre as receitas, variando de transferências intergovernamentais à atribuição de competências tributárias exclusivas.

A maior parte desses mecanismos sujeita-se a incertezas práticas, já que dependem de transferências de recursos por parte do governo central. Colocam-se como exceções os mecanismos de atribuição de competências tributárias – compartilhadas ou exclusivas – aos governos subnacionais.

De fato, se um governo subnacional legisla sobre seus tributos e arrecada-os por conta própria, sob a proteção de salvaguardas constitucionais eficazes, ele poderá contar com uma fonte previsível de receitas próprias<sup>23</sup>.

### 6.2.2 Concorrência intergovernamental

A concorrência entre governos, pela localização de residências e indústrias, pode ao mesmo tempo aumentar ou reduzir a eficiência econômica.

Na medida em que os governos subnacionais são forçados a atuar de modo mais eficiente na provisão de serviços públicos para manter a arrecadação tributária e satisfazer as demandas dos residentes, a concorrência intergovernamental deve ser vista como um fenômeno benéfico<sup>24</sup>.

Ademais, a concorrência intergovernamental pode impor barreiras importantes às ações dos legisladores subnacionais, reforçando os

esforços do eleitorado em fazê-los responsáveis em relação aos tributos arrecadados e aos serviços prestados<sup>25</sup>.

Tais esforços partiriam do pressuposto de que governantes não-benevolentes tendem a gerar um setor público excessivamente grande. A concorrência entre os governos subnacionais, nesse passo, poderia ser vista como um instrumento para conter o mencionado crescimento exagerado do setor público.

A concorrência intergovernamental benéfica pode tomar diversas formas. Em sua versão mais efetiva, indivíduos residentes com alta renda ameaçam partir de jurisdições<sup>26</sup> em que a carga tributária excede o valor dos benefícios das despesas públicas, e investidores controladores do capital necessário ao desenvolvimento econômico local recusam-se a investir em tais jurisdições<sup>27</sup>.

Os efeitos dessas considerações foram demonstradas pelo célebre modelo econômico de Tiebout, para quem a competição horizontal (entre governos regionais e locais) travada em virtude da descentralização traria benefícios à população, pressionando os governos a adotar padrões de gasto público com composição e montante adequados<sup>28</sup>.

No modelo de Tiebout, as finanças públicas dos governos regionais e locais assumiriam feições de mercado. As jurisdições ofereceriam pacotes de serviços públicos a custos determinados, e cada família poderia individualmente “votar com os pés”, escolhendo a sua jurisdição preferida para fixar residência, de acordo com a relação custo-benefício de serviços públicos que considerasse apropriada<sup>29</sup>.

A concorrência intergovernamental pode também levar os governos subnacionais a adotar níveis de tributação e gasto público distintos dos padrões considerados ótimos, em uma tentativa de oferta de condições favoráveis à atração de novos indivíduos residentes e empresas<sup>30</sup>.

Com efeito, o fato de os governos subnacionais gozarem de autonomia financeira não significa, necessariamente, que ela seja acompanhada da requerida responsabilidade fiscal em seu exercício (*accountability*)<sup>31</sup>.

O uso abusivo de mecanismos de incentivo fiscal levaria à chamada “competição predatória” entre governos locais (*harmful intergovernmental competition*), trazendo como resultado um setor público inadequado para a maximização do bem-estar da população.

Os incentivos fiscais deslocam o ônus da tributação para grupos – empresariais ou de residentes – distintos daqueles que os governos buscam atrair. Uma parte do ônus pode recair sobre a indústria existente na jurisdição, incluindo empresas comerciais e de prestação de serviços. Frequentemente, o ônus é deslocado de forma mais intensa para os indivíduos residentes com menor poder de mobilidade, que tendem a ser classes de baixa ou média renda<sup>32</sup>.

Outrossim, a qualidade dos serviços públicos pode declinar, uma vez que o aumento de indivíduos residentes e empresas para atendimento por serviços públicos acaba não sendo acompanhado por um incremento na arrecadação de recursos para custear os serviços adicionais. Nessa hipótese, o ônus dos incentivos fiscais recairá sobre a população existente como um todo, tanto em relação aos indivíduos quanto às empresas<sup>33</sup>.

A competição desarrazoada e excessiva entre governos subnacionais que, ávidos para atrair novos investimentos e postos de trabalho, tendem a instituir bases tributárias abaixo dos níveis mínimos de eficiência, poderia levar a uma “corrida para o fundo do poço” (*race to the bottom*) representada pela perda global de arrecadação<sup>34</sup>.

Quando se reconhece que a competição entre governos subnacionais também gera resultados positivos, resta saber se a “competição predatória” representa um mero desvio em relação à eficiência máxima ou gera perdas significativas a ponto de anular as vantagens da concorrência.

Os adeptos da “teoria da escolha pública” (*public choice theory*) consideram que há uma tendência natural do setor público a expandir-se, e acreditam que a competição – ainda que predatória – seria eficiente para conter essa expansão<sup>35</sup>.

Modernamente, a doutrina tem procurado estabelecer condições sob as quais um governo federativo protege a economia de mercado e impede que o setor público cresça excessivamente, absorvendo

recursos que deveriam estar disponíveis para financiar o crescimento da economia privada (*market preserving federalism*)<sup>36</sup>.

Para que a competição entre governos subnacionais não degenerem em uma concorrência predatória, pode-se afirmar que os seguintes pressupostos devem ser observados: (i) o governo central deve ser encarregado de impedir que os governos locais estabeleçam reservas de mercado e dificultem o livre trânsito de bens e fatores de produção dentro do território nacional; (ii) os governos subnacionais devem ter instrumentos transparentes para competir entre si; e (iii) cada governo deve poder decidir a quantidade e a espécie de investimento que deseja atrair.

### 6.2.3 Externalidades intergovernamentais

Em sistemas de federalismo fiscal descentralizado, considerando-se a ampla mobilidade de fatores de produção e de indivíduos, cada comunidade não leva em conta os efeitos negativos e positivos de suas decisões finais sobre o bem-estar dos residentes de outras comunidades<sup>37</sup>.

Surgem, nesse cenário, as chamadas “externalidades intergovernamentais”, caracterizadas como custos (externalidades negativas) ou benefícios (externalidades positivas) de bens e serviços públicos de uma jurisdição imputados a indivíduos que vivem em outras jurisdições<sup>38</sup>.

Essas externalidades criam problemas para a operação eficiente de um sistema federal de governo, porquanto implicam benefícios ou custos que se espalham além dos limites geográficos dos governos subnacionais.

A primeira externalidade que deve ser identificada é a exportação de tributos, fenômeno no qual determinado tributo instituído por um governo subnacional pode incidir sobre os não-residentes, conforme se explanará adiante.

Ademais, quando os insumos utilizados pelo governo na geração dos serviços públicos também forem tributados, possivelmente um aumento da carga tributária em uma jurisdição elevará o custo de

produção de bens públicos em outras jurisdições, fato que não será considerado pela primeira jurisdição<sup>39</sup>.

Outrossim, haverá externalidades positivas se o governo subnacional ignorar os benefícios que suas políticas públicas proporcionam aos não-residentes, decidindo isoladamente sobre a alocação dos recursos públicos<sup>40</sup>.

Também quando um governo subnacional deixa de prover (ou passa a prover em menor quantidade) um serviço público, por já gozar de benefícios proporcionados pelos serviços prestados por governos vizinhos, identificar-se-á a externalidade conhecida como “comportamento carona” (*free rider*)<sup>41</sup>.

Por fim, cada comunidade procura se livrar de atividades econômicas ou serviços públicos que, embora gerem benefícios à sociedade, também produzem externalidades negativas locais. Esse fenômeno, conhecido na literatura como *not in my backyard* (“no meu quintal, não!”), pode levar a uma excessiva tributação sobre a instalação de atividades indesejáveis na comunidade, como usinas nucleares, depósitos de lixo e penitenciárias<sup>42</sup>.

## 6.3 Critérios para a atribuição ótima de competências tributárias na Federação

### 6.3.1 Exportação de tributos

Alguns tributos cobrados por governos subnacionais (e, por vezes, até nacionais) são “exportados”, isto é, são suportados por pessoas que residem em outras jurisdições.

Conforme aponta Ulbrich, os governos regionais e locais estão sempre atentos a oportunidades de deslocar o ônus tributário para não-residentes, sob a justificativa teórica de que essas pessoas beneficiam-se dos serviços providos por tais governos, mas não contribuem para o respectivo custeio<sup>43</sup>.

A justificativa pragmática para a exportação de tributos seria o fato de que não-residentes não votam na jurisdição exportadora, ao passo que o eleitorado (i. e., a população residente) não suportará a

integridade do ônus tributário, tendendo a apresentar maiores índices de aprovação do respectivo governante<sup>44</sup>.

A exportação de tributos é um jogo em que emergem ganhadores e perdedores. Alguns governos subnacionais são fortes exportadores de tributos, enquanto outros não conseguem evitar intensos fluxos de importação de tributos alheios<sup>45</sup>.

Diversas são as formas pelas quais os tributos podem ser exportados. Frequentemente, os governos subnacionais, ao tributar bens e serviços que são consumidos por não-residentes, fazem com que parte dos respectivos ônus tributários seja suportada por essas pessoas.

Alguns tributos proporcionam compensações pelos custos imputados aos respectivos governos subnacionais (ou a seus cidadãos). Em tais situações, a exportação dos tributos não é inapropriada, mas consistente com os critérios de equidade e neutralidade econômica<sup>46</sup>.

Tributos que tendem a ser exportados com facilidade não devem ser alocados a governos subnacionais<sup>47</sup>, porquanto a exportação de tributos é injusta e encoraja a expansão do setor público subnacional à custa de não-residentes.

### 6.3.2 Mobilidade da base tributária

Em um contexto de descentralização fiscal, agentes econômicos, bens e recursos são dotados de significativa mobilidade através das fronteiras das jurisdições, em uma relação direta de intensidade quanto menor o nível de governo<sup>48</sup>.

A habilidade de bases tributárias de migrar parcialmente de uma jurisdição para outra cria problemas que restringem as capacidades de arrecadação de governos subnacionais, notadamente os locais<sup>49</sup>.

Os tributos, como se apontou acima, podem ser a fonte de distorções na alocação de recursos econômicos, uma vez que os consumidores tendem a deslocar suas compras para bens e serviços com menor tributação.

Em um contexto espacial, essas distorções tomam a forma de ineficiências locacionais, pois as bases tributadas (ou, mais

propriamente, os proprietários das bases tributadas) procuram jurisdições nas quais seja possível obter tratamentos tributários relativamente favoráveis<sup>50</sup>.

Nesse diapasão, deve-se evitar que as unidades econômicas dotadas de alta mobilidade (sejam elas lares, capital ou bens acabados) sejam tributadas por governos subnacionais mediante o uso de tributos que não sejam baseados no princípio do benefício, conforme adverte Oates. Com efeito, as unidades móveis devem pagar pelos benefícios recebidos na prestação de serviços públicos por governos subnacionais<sup>51</sup>.

Já as bases tributárias que tenham uma reduzida mobilidade interterritorial, conforme apontam Richard Musgrave e Peggy Musgrave, devem ser idealmente tributadas pelos governos regionais e, especialmente, locais<sup>52</sup>.

### 6.3.3 Eficiência na promoção das funções do Estado

Outro critério que deve ser considerado na atribuição de competências tributárias é a necessidade de uma promoção eficiente das funções do Estado.

Tradicionalmente, a doutrina de finanças públicas aponta três funções principais do Estado: estabilização macroeconômica, redistribuição de renda e alocação de recursos<sup>53</sup>. Os governos subnacionais tendem a não ser eficientes nos esforços de implementação das duas primeiras funções.

De fato, a maior parte dos efeitos de ações de estabilização macroeconômica subnacional é sentida além dos limites da jurisdição regional ou local. Ademais, a inabilidade de recorrer ao uso de políticas monetárias prejudica os esforços de contenção de déficits públicos<sup>54</sup>.

Em uma federação na qual não houvesse o uso de um único padrão monetário, os governos locais tenderiam a criar papel-moeda para comprar bens e serviços em todo a nação, tornando mais interessante financiar o gasto público pela emissão de moeda do que pela instituição e arrecadação de tributos. Os resultados seriam nefastos

para a estabilização macroeconômica nacional, dando margem a um amplo descontrole da inflação<sup>55</sup>.

Mesmo que não se atribuísse aos governos subnacionais o controle sobre a política monetária, eles teriam enorme dificuldade para realizar outras políticas macroeconômicas (e. g., de expansão do gasto público para estimular o crescimento econômico), já que os efeitos positivos dessas políticas afetariam outras jurisdições vizinhas<sup>56</sup>.

Ademais, tendo em vista que a mobilidade dos indivíduos tende a estar diretamente relacionada à riqueza, a tendência dos governos subnacionais é estabelecer estruturas tributárias e perfis de gastos públicos regressivos<sup>57</sup>.

Assim, os tributos utilizados para fins de política estabilizadora devem, definitivamente, ser de competência do governo central<sup>58</sup>.

Analogamente ao que ocorre com a estabilização macroeconômica, tentativas subnacionais de redistribuição de renda tendem a ser contraproducentes, afugentando investimentos e indivíduos com alta renda<sup>59</sup>.

Considerando-se a ampla mobilidade de indivíduos, que podem decidir onde morar, caso um governo subnacional decidisse adotar medidas para aumentar a tributação dos ricos e transferir recursos aos pobres, haveria a atração de pobres de outras jurisdições (nas quais as políticas públicas não lhes fossem tão favoráveis) e o estímulo à saída dos mais ricos. Ao final, a melhoria na distribuição da renda da jurisdição nacional seria obtida, mas à custa de uma indesejável redução da renda *per capita* local<sup>60</sup>.

Essas considerações sugerem que os governos subnacionais devem evitar fazer uso de tributos apropriados para políticas de redistribuição de renda<sup>61</sup>.

Ainda, a teoria econômica ensina que sob determinadas circunstâncias os mercados atingem uma alocação eficiente de recursos. A mesma lógica sugere que em certas situações a alocação de recursos pelo governo será otimizada se for pautada por princípios de mercado<sup>62</sup>.

Conforme ressaltam Richard Musgrave e Peggy Musgrave a definição das estruturas fiscais federais deve idealmente permitir que os membros de cada jurisdição paguem pelos serviços que ela fornece (princípio do benefício), o que permitiria uma alocação eficiente dos recursos e evitaria demandas excessivas por tais serviços<sup>63</sup>.

A partir dessas considerações, constata-se que a questão da alocação de competências tributárias relaciona-se de forma inexorável ao problema da alocação de gastos públicos. O governo que presta determinado serviço deve receber as remunerações pela sua utilização.

Essa lógica exigiria a instituição de tributos nacionais para o financiamento de serviços abrangentes (como defesa nacional) e de tributos regionais ou locais para o financiamento dos serviços providos pelas jurisdições subnacionais (como coleta de lixo).

Se a premissa em tela for desconsiderada, as pessoas que residem na jurisdição que fornece o serviço (mas não é remunerada por tal fornecimento) vão desejar uma quantidade de tal serviço maior do que aquela considerada “ótima”, e a referida jurisdição relutará em prover a quantia “ótima” para o financiamento do serviço<sup>64</sup>.

Nesse passo, os tributos baseados no princípio do benefício (notadamente as taxas, como se verá adiante) são apropriados para qualquer nível de governo, desde que respeitada a premissa de compatibilidade entre o financiamento e o provimento dos respectivos serviços públicos<sup>65</sup>.

#### 6.3.4 Eficiência econômica

O principal desdobramento do presente critério exige que se evitem as distorções na localização geográfica da atividade econômica.

Determinados tributos, como aqueles incidentes sobre as operações financeiras ou comerciais, quando alocados a governos subnacionais, podem apresentar conseqüências inaceitáveis na economia nacional, prejudicando o comércio internacional da Federação e interferindo no funcionamento do mercado interno<sup>66</sup>.

Para Buchanan, configuraria uma anomalia forçar constitucionalmente os governos subnacionais a remanescerem partes

integrantes de uma economia nacional e, ao mesmo tempo, conferir-lhes completa independência econômica em suas operações fiscais<sup>67</sup>.

Deve-se notar que a concorrência fiscal intergovernamental e a necessidade de evitarem-se distorções na localização geográfica da atividade econômica são verso e anverso da mesma moeda: a concorrência fiscal somente é eficaz quando há o risco da referida distorção<sup>68</sup>.

Cumprе ressaltar, por fim, que os tributos com fundamento no princípio do benefício adotados pelos governos subnacionais não provocam distorções na localização geográfica da atividade econômica; pelo contrário, tais tributos contribuem para a adequada alocação econômica dos recursos públicos<sup>69</sup>.

### 6.3.5 Economias de escala e viabilidade na administração tributária

O critério sob análise pressupõe que seja viável a implementação dos tributos atribuídos aos governos subnacionais, sem que esta implementação exija custos excessivos de conformidade e administração tributárias<sup>70</sup>.

Via de regra, é mais barato – em termos de custos de arrecadação – administrar um tributo centralizadamente do que de forma subnacional, já que a segunda alternativa exige a estruturação e a manutenção de inúmeros fiscos locais.

Uma economia substancial de escala na administração tributária pode ser atingida pela implementação de convênios na arrecadação de tributos: os entes federais maiores recolhem tributos de competência dos entes menores e repassam-lhes as receitas<sup>71</sup>. Tal mecanismo, em princípio, não traz maiores implicações para o estudo da atribuição ótima de competências tributárias, já que a alteração faz-se basicamente no agente arrecadador, sem atingir a estrutura do sistema tributário.

De outra parte, a eventual atribuição de competências tributárias compartilhadas, isto é, comuns a mais de um nível de governo, apesar

de propiciar uma economia de escala na arrecadação, afeta diretamente a análise de atribuição ótima de competências tributárias<sup>72</sup>.

O uso múltiplo de competências tributárias, desde que propriamente coordenado, pode simplificar a administração e reduzir os custos de conformidade e fiscalização, permitindo uma considerável economia de escala<sup>73</sup>.

Já em relação aos tributos que podem ser atribuídos a mais de um nível de governo – quando tal atribuição não implicar efeitos indesejáveis, como ineficiências econômicas – pode-se invocar o princípio da subsidiariedade para eleger o nível mais adequado para receber a respectiva competência tributária.

Em conformidade com o princípio da subsidiariedade, o tributo deve ser atribuído ao menor nível de governo capaz de implementá-lo. Este princípio apresenta aplicação extremamente relevante para o estudo da atribuição ótima de competências tributárias, já que praticamente todos os tributos poderiam ser instituídos pelo governo central<sup>74</sup>.

Parece ser necessário, nesse passo, proceder a um raciocínio de sopesamento entre os valores do princípio da subsidiariedade e da economia de escala na administração tributária, para que se chegue a um patamar ótimo de atribuição de competências tributárias compartilhadas.

## **6.4 Atribuição de competências tributárias na Federação brasileira**

### **6.4.1 Federalismo cooperativo e Sistema Tributário no Brasil**

Nos moldes da Constituição Federal promulgada em 1988 (CF/88), a Federação brasileira compreende três níveis de governo, todos eles dotados de competências tributárias próprias, quais sejam: (i) a União, (ii) 26 Estados-Membros e o Distrito Federal e (iii) 5.565 Municípios<sup>75</sup>.

O processo histórico de federalização no Brasil, consoante ressalta Tércio Sampaio Ferraz Jr., é marcado por uma passagem progressiva

de uma tônica segregacionista – na qual se insistia na autonomia das unidades parciais – para um federalismo orgânico, com a tônica da cooperação<sup>76</sup>.

O contexto atual da Federação brasileira continua a ser marcado por desequilíbrios regionais profundos, os quais exigem um papel efetivo do Estado na função de diminuição das iniquidades.

Um dos fins fundamentais da *República Federativa*, nos termos do art. 3º da CF/88, é a promoção do bem-estar de todos, da erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais regionais, valores cuja promoção exige a cooperação entre os entes federados<sup>77</sup>.

Esse federalismo orgânico e cooperativo pode ser nitidamente notado na atual estrutura de discriminação de competências tributárias, que demanda ampla cooperação financeira ao regular as relações recíprocas resultantes do exercício destas competências pelos entes federados<sup>78</sup>.

Como bem ressalta Fernando Rezende, as próprias limitações à autonomia financeira dos entes da Federação põem em evidência a necessidade de estreitamento dos laços de cooperação entre tais entes<sup>79</sup>.

#### 6.4.2 Visão panorâmica do Sistema de Repartição de Competências Tributárias brasileiro

No Brasil, a opção por uma rígida repartição de competências tributárias é matéria que acompanhou todos os textos constitucionais a partir de 1891, desde o surgimento da Federação<sup>80</sup>.

Como afirma Schoueri, a adoção desse regime foi a solução encontrada para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessário à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo<sup>81</sup>.

A CF/88 manteve, na temática da distribuição de competências tributárias, a tradição daquelas que a precederam, prevendo elencos rígidos para cada ente federado<sup>82</sup>.

As inovações trazidas pelo novo texto constitucional não foram numerosas, conforme se pode inferir a partir de uma breve análise das atribuições de competências para cada espécie tributária<sup>83</sup>.

A repartição de competências dos impostos faz-se a partir de grandezas econômicas, reveladoras de capacidade contributiva, apontadas nos arts. 153, 155 e 156 e singularmente distribuídas à União, aos Estados e Distrito Federal<sup>84</sup> e aos Municípios<sup>85</sup>.

Em relação a essa espécie tributária, pode-se afirmar que o constituinte preocupou-se em redistribuir impostos preexistentes, fundindo alguns deles e eliminando outros<sup>86</sup>. Extinguiram-se então os três impostos únicos (sobre combustíveis, energia elétrica e minerais) previstos nas constituições anteriores como sendo de competência da União.

Conforme dispõe o art. 153 da Constituição Federal, a União é atualmente dotada de competência para instituir impostos sobre: (i) importação de produtos estrangeiros; (ii) exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; (iii) renda e proventos de qualquer natureza; (iv) produtos industrializados; (v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; (vi) propriedade territorial rural; (vii) grandes fortunas.

No art. 154, admite-se que a União venha a instituir outros impostos, não previstos no texto constitucional. Essa “competência residual da União”, contudo, depende da edição de uma lei complementar e não pode invadir competência reservada a outro ente federal. O mesmo dispositivo permite que a União também institua impostos extraordinários no caso de guerra externa ou sua iminência.

Aos Estados-Membros e ao Distrito Federal, o art. 155 da CF/88 confere competência para a instituição (i) do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD; (ii) do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS<sup>87</sup>; e (iii) do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA.

Como se depreende da leitura do precitado art. 156, no caso dos Municípios (e também do Distrito Federal, conforme deixa claro o já

referido art. 147) mantiveram-se as competências para a instituição do Imposto Sobre Serviços – ISS e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, acrescendo-se a competência sobre o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *inter-vivos* – ITBI<sup>88</sup>.

O inciso II do art. 145 da CF/88 confere a todos os entes tributantes competência para a instituição de taxas. Considerando-se que esta espécie tributária vincula-se à atuação estatal (de exercício de poder de polícia ou de prestação de serviços públicos específicos e divisíveis), a competência tributária torna-se anexa à competência material para a prestação do Estado tomada como fato gerador<sup>89</sup>.

O inciso III desse mesmo artigo atribui, também a todos os entes da Federação, competência comum para a instituição de contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas, a qual, seguindo lógica análoga à das taxas, somente pode ser instituída pelo ente federado responsável pela obra que a motivou.

A espécie tributária dos empréstimos compulsórios (os quais podem ser instituídos nos casos de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional ou de despesas extraordinárias em situação de calamidade pública ou de guerra ou iminência desta), de acordo com o art. 148 da CF/88, é de competência exclusiva da União.

O art. 149 da CF/88, que disciplina a espécie tributária das contribuições sociais<sup>90</sup>, estabelece que a competência para instituí-las é de regra reservada para a União, embora o mesmo dispositivo assegure a possibilidade de outros entes federais instituírem tais contribuições, nesse caso cobradas apenas de seus servidores e para o custeio – em benefício destes – e regime previdenciário próprio.

Antes do advento da CF/88 as contribuições sociais constituíam um instrumento peculiar e específico de financiamento de alguns gastos sociais. O novo texto constitucional ampliou consideravelmente o papel dessas contribuições, abandonando a folha salarial como sua base de incidência exclusiva, passando a prever as incidências sobre o lucro e o faturamento<sup>91</sup>.

O mesmo art. 149 trata das contribuições especiais, que são aquelas de intervenção no domínio econômico (as chamadas “CIDEs”) e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Ainda, cite-se o art. 149-A da CF/88 (introduzido pela Emenda Constitucional n. 39, de 2002), o qual, embora pretendendo tratar de uma espécie de contribuição, versa sobre um tributo de competência municipal ou distrital cuja receita fica vinculada ao custeio do serviço de iluminação pública.

Por fim, cabe notar que a federação brasileira utiliza intensamente o mecanismo de transferências financeiras intergovernamentais, classificadas pela Secretaria do Tesouro Nacional como “constitucionais e legais” (obrigatórias, portanto) e “voluntárias” (que resultam da celebração de convênios entre os entes da Federação<sup>92</sup>).

A participação sobre a arrecadação de impostos alheios (que consiste em um sistema de repartição das receitas tributárias) é o principal mecanismo de transferências financeiras intergovernamentais. Trata-se de instrumento financeiro que cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior<sup>93</sup>.

### 6.4.3 Tributos atribuídos à União

A União, no papel de governo central da Federação brasileira, tem maior capacidade para lidar com as externalidades, a mobilidade da base tributária e as economias de escala envolvida na arrecadação tributária.

Nesse passo, a União está apta a utilizar impostos progressivos com maior eficiência e efetividade do que os governos subnacionais, porquanto a atribuição destes impostos à primeira mitiga o risco de as pessoas – por meio de uma simples mudança de jurisdição – evitarem-nos com facilidade<sup>94</sup>.

A tributação progressiva da renda fundamenta-se na idéia de que a progressividade atende ao critério da equidade, sendo um adequado mecanismo para a redistribuição de renda. Como tal, deve ficar adstrita ao governo central<sup>95</sup>.

Embora parte da doutrina admita a instituição de impostos de renda não-progressivos por parte dos governos subnacionais<sup>96</sup>, parece correto afirmar que, mesmo destituídos de características progressivas, esses impostos continuam tendo por objeto bases dotadas de ampla mobilidade, motivo pelo qual seriam adequados exclusivamente para a competência tributária do governo central.

Ademais, caso a tributação sobre a renda fosse de competência dos governos subnacionais, haveria enorme distorção na alocação de recursos econômicos, principalmente no que diz respeito aos lucros das empresas, bem como um estímulo à informalidade<sup>97</sup>.

Outro argumento que atesta a adequação da atribuição da competência do imposto de renda à União refere-se às economias de escala na administração da arrecadação e fiscalização. Considerando-se que indivíduos e empresas podem auferir rendimentos em diversas localidades, seria muito complexo e custoso a um governo subnacional obter informações sobre o montante total a ser tributado, o que geraria baixa eficiência tributária<sup>98</sup>.

Adequada, portanto, a atribuição à União de competência para instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, o qual se vale de uma estrutura de alíquotas progressivas, atendendo ao mandamento do art. 153, § 2º, I, da CF/88.

Os impostos aduaneiros (imposto de importação e imposto de exportação), parece claro afirmar, também foram corretamente atribuídos à União pela CF/88, em consonância com a teoria normativa do federalismo fiscal.

De fato, esses impostos configuram instrumentos de estabilização macroeconômica, função que, como se anteviu, deve competir somente ao governo central. Reduz-se, assim, a possibilidade de introdução de grandes distorções na alocação de recursos econômicos entre as várias regiões do País<sup>99</sup>.

De modo semelhante, sob o ponto de vista da teoria normativa do federalismo fiscal, a alocação do IPI e do IOF à União é adequada, uma vez que representam instrumentos de política econômica, campo de atuação que, como já se disse, deve ficar adstrito ao governo central.

Ressalte-se que tanto os impostos aduaneiros quanto o IPI e o IOF são veículos adequados para a introdução de normas indutoras do comportamento dos agentes econômicos, cumprindo importante papel de meios de concretização das políticas econômicas do País, elaboradas, coordenadas e implementadas pela União.

O constituinte de 1988 continuou acertando ao atribuir à União os impostos excepcionais em caso de guerra, destinados a prover-lhe recursos adicionais para a condução das políticas de guerra e dos respectivos esforços econômicos nacionais exigidos por tal conjuntura.

Já o ITR, sendo um imposto que incide sobre base de baixa mobilidade (propriedade territorial rural<sup>100</sup>), deveria ter sido atribuído aos Municípios, e não à União, conforme o receituário da teoria normativa do federalismo fiscal<sup>101</sup>.

Contudo, o constituinte parece ter considerado a dificuldade prática os altos custos de arrecadação e fiscalização deste tributo (o qual, até a Constituição Federal de 1967, era de competência dos Estados-membros), optando por uma solução intermediária: 50% do valor arrecadado com o ITR deve ser destinado para os Municípios em que se localizem as propriedades tributadas, valor que passa a ser de 100% no caso de celebração de convênio para que a arrecadação torne-se municipal<sup>102</sup>.

Quanto às contribuições sociais, note-se que os recursos arrecadados com elas são voltados à atuação da União na área social, atuação esta que se encontra disciplinada a partir do art. 193 da CF/88 (que versa sobre a “ordem social”). Natural, portanto, que a competência para instituir tais contribuições tenha sido atribuída para a própria União<sup>103</sup>.

De modo análogo às contribuições sociais, as contribuições especiais justificam-se por sua finalidade, qual seja, a de prover recursos para a atuação da União nas respectivas áreas: no caso das CIDES, intervenção sobre o Domínio Econômico, e no caso das contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, atuação no interesse de tais categorias.

Tendo em vista a racionalidade dessas contribuições especiais, revelada pela finalidade de provimento de recursos para atuações

determinadas da União, resta evidente que tais tributos não poderiam ser alocados a qualquer outro ente federado, sob pena de provocar-se uma dissociação entre a pessoa jurídica de direito público receptora dos recursos arrecadados e aquela responsável pelas mencionadas competências materiais (e pelos respectivos gastos públicos).

No que diz respeito às taxas, cuja racionalidade está na equivalência (princípio do benefício), consoante se disse, faz sentido que à União seja atribuída competência tributária para instituir as taxas relativas a atividades federais de exercício de poder de polícia ou de prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, permitindo que tais competências materiais sejam financiadas por essa espécie tributária.

Parece assentado admitir que o mesmo raciocínio baseado na equivalência pode ser aplicado ao caso das contribuições de melhoria instituídas em razão de obras realizadas pelo Poder Público federal, justificando-se também a alocação desses tributos à União.

Os empréstimos compulsórios, por seu turno, encontram sua justificação na necessidade de a União ser provida de recursos específicos para o atendimento de reclamos previstos pelo próprio texto constitucional (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou, ainda, investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional) e dela exigidos.

Conclui-se que as competências tributárias atribuídas à União são pertinentes e compatíveis com as diretrizes da teoria normativa do federalismo fiscal. Não causa surpresa esta compatibilidade, já que, sob a ótica de tal teoria, praticamente todo tributo pode, em tese, ser alocado para o governo central sem grande perda de eficiência.

#### 6.4.4 Tributos atribuídos aos Estados-Membros e ao Distrito Federal

Diferentemente do que ocorre com o governo central, no que concerne aos níveis regionais (intermediários) de governo – tais como os Estados-membros brasileiros – a teoria normativa tradicional defende uma atribuição restrita de competências tributárias.

Nesse cenário, duas das sugestões da referida teria são a atribuição de competência para a instituição de tributos singulares relativos a determinadas operações (*excise taxes*) – incidentes, por exemplo, sobre bebidas alcoólicas, tabaco e combustíveis<sup>104</sup> – e a introdução de incidências adicionais (*piggy-back surcharges*), pelos governos subnacionais, nos tributos nacionais, notadamente o imposto de renda<sup>105</sup>.

Como se viu, os tributos que incidem sobre bases dotadas de ampla mobilidade não são adequados para a competência tributária dos governos regionais.

De fato, a delegação desses tributos a governos regionais estimularia a concorrência predatória intergovernamental, por meio da qual cada jurisdição, com o objetivo de atrair investimentos, procuraria cobrar o mínimo possível de tal imposto. Além disso, a arrecadação dos referidos tributos e a fiscalização dos respectivos contribuintes pressupõem estruturas administrativas complexas e caras, capazes de obter informações globais (i. e. em outros governos regionais) sobre o montante tributável, dando margem à sonegação e à baixa eficiência tributária<sup>106</sup>.

Contrariando frontalmente as lições da teoria normativa do federalismo fiscal, os Estados-membros brasileiros são dotados de competência para instituir o ICMS, permitindo-lhes tributar as operações de circulação de mercadorias, as quais perfazem uma base tributária extremamente móvel.

Esse imposto apresenta a nefasta característica de cobrança “na origem” (localidade em que o bem é produzido), contrariando a boa técnica tributária moderna, o que deu origem a uma predatória guerra fiscal entre os Estados-membros da Federação brasileira, responsável por constantes distorções da alocação espacial de recursos econômicos e por transferências interestaduais de ônus nas decisões de concessão de incentivos fiscais para a atividade produtiva<sup>107</sup>.

A cobrança do ICMS “na origem” faz com que o consumidor deste bem em outra jurisdição financie o governo da primeira jurisdição, uma vez que o valor do imposto é embutido no preço da venda<sup>108</sup>.

Como bem aponta Schoueri, apoiado na lição de Alcides Jorge Costa, é desaconselhável a atribuição, a governos subnacionais, de tributos com efeito econômico no âmbito nacional, sob pena de submissão a muitas políticas tributárias diferentes e conflitantes entre si, levando a guerras fiscais permanentes e colocando em xeque a unidade econômica do País<sup>109</sup>.

As constantes discussões de uma eventual reforma do ICMS oscilam entre o ideal e possível, porquanto representam inevitáveis e vultosas perdas para alguns atores do jogo político-financeiro da Federação e ganhos para outros<sup>110</sup>.

A fórmula mais simples para solucionar os problemas apresentados pelo ICMS, a federalização deste tributo, é paradoxalmente a mais difícil de ser implementada, já que reduziria drasticamente as receitas tributárias próprias dos Estados-membros, o que restringe o apoio político necessário para tal reforma<sup>111</sup>.

Mesmo que com a federalização do ICMS a União passasse a transferir parte da receita do novo imposto aos Estados-membros, diversos pontos do debate político-financeiro continuariam pendentes. De fato, seria muito difícil chegar a um consenso quanto aos critérios de partilha, e os governos estaduais não gostariam de perder grande parcela do poder para realizar políticas fiscais regionais<sup>112</sup>.

Uma alternativa, já adotada em alguns países (como os EUA), seria a atribuição aos governos regionais de competência para instituir um imposto exclusivamente incidente sobre as vendas de varejo (*retail sales tax*), cobrado diretamente dos consumidores finais<sup>113</sup>.

A sistemática de cobrança desse imposto, caracterizado como monofásico e incidente somente nas vendas finais, adota o princípio do destino (cobrança na jurisdição do consumo) e busca mitigar a exportação tributária da tributação sobre o consumo.

Ademais, supõe-se que as vendas de varejo sejam de pequeno ou médio valor e as alíquotas do imposto reduzidas, restringindo os estímulos econômicos à mobilidade de consumidores para jurisdições vizinhas em busca de menores preços<sup>114</sup>.

Contudo, a cobrança do imposto sobre o consumo em conformidade com o princípio do destino pressupõe uma estrutura de

administração tributária muito mais complexa e custosa, já que incontáveis estabelecimentos comerciais terão de ser fiscalizados, bem como terão de ser instituídos controles alfandegários entre jurisdições regionais<sup>115</sup>.

Nesse passo, a instituição de impostos regionais sobre o consumo baseados no princípio do destino seria de difícil implementação no Brasil, uma vez que exige administrações tributárias dotadas de amplos orçamentos, o que não se verifica na maior parte de nossos Estados-Membros.

Além da competência para a instituição do ICMS, consoante se afirmou acima, os Estados-membros brasileiros também contam com outros dois tributos, de potencial arrecadatário muito menor, quais sejam, o IPVA e o ITCMD.

O IPVA é um imposto de cobrança simples, não havendo grande dificuldade em atribuir os respectivos valores dos veículos automotores a sofrerem a incidência tributária, tornando-o bastante apropriado para governos subnacionais<sup>116</sup>.

A doutrina costuma apontar, ainda, que a alocação da respectiva competência para os Estados-membros justifica-se ao considerar-se que se o IPVA fosse um tributo municipal haveria maior estímulo para os contribuintes registrarem seus veículos em Municípios vizinhos, caso estes cobrassem o imposto a alíquotas menores<sup>117</sup>.

No caso pátrio, a eventual prática de guerra fiscal em relação ao IPVA é claramente coibida pelo ordenamento jurídico.

A Emenda Constitucional n. 42/2003 estabeleceu que o IPVA terá alíquotas mínimas estabelecidas pelo Senado Federal. Ademais, o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (Lei n. 9.503, de 23-9-1997) exige que o licenciamento do veículo seja efetuado na localidade de domicílio ou residência do proprietário, o que em tese minimiza a possibilidade de competição predatória entre Estados-membros com o intuito de levar a um maior número de veículos neles licenciados.

Quanto ao ITCMD, considerando-se que ele apresenta administração bastante simples<sup>118</sup> e incide sobre bases tributárias pouco sujeitas a distorções alocativas, parece correto afirmar que acertou o contribuinte ao atribuí-lo aos Estados-Membros<sup>119</sup>.

De modo análogo ao que se constatou para a União, é plenamente justificada e adequada à teoria normativa do federalismo fiscal a atribuição de competência anexa aos Estados-membros para que eles instituíam taxas.

Também é pertinente a atribuição, aos Estados-membros, de competência tributária para a instituição de contribuições sociais destinadas ao custeio de regimes previdenciários dos funcionários públicos estaduais. Esta atribuição permite que o mesmo ente seja responsável pelo gasto público (manutenção de tais regimes previdenciários) e pelo financiamento desse gasto.

#### 6.4.5 Tributos atribuídos aos Municípios

Como se anteviu, a atribuição ótima de competências tributárias aos governos locais (Municípios), à semelhança do que ocorre com os governos regionais (Estados-Membros), reveste-se de dificuldades consideráveis, já que poucos são os tributos que não provocam distorções indesejáveis quando instituídos e cobrados por tais governos.

Cabe, nesse passo, propor uma indagação preliminar e fundamental: há sentido em insistir no financiamento dos governos locais por meio de tributos próprios?

Segundo afirma Oates, a resposta a essa questão deve ser afirmativa. O argumento básico parte de um elo essencial entre as decisões de tributação e de gasto público. Para que um governo local tome as decisões corretas na gestão financeira, ele deve sopesar os benefícios das políticas públicas propostas em face dos custos que estas políticas importam<sup>120</sup>.

Adotando-se como premissa a conveniência de atribuírem-se competências tributárias próprias aos governos locais, resta examinar quais tributos devem compor um padrão ótimo para tal atribuição.

À parte de outras sugestões menos difundidas<sup>121</sup>, a teoria normativa do federalismo fiscal aponta que os níveis locais de governo devem, na medida do possível, restringir-se à utilização de tributos incidentes sobre propriedades – preferencialmente as de bens imóveis – e de taxas cobradas segundo o princípio do benefício.

Tradicionalmente, os tributos incidentes sobre a propriedade têm sido apontados pela doutrina como aqueles que mais facilmente podem ser alocados às jurisdições locais, pois tal alocação não apresenta uma aparente ausência de obstáculos consideráveis e parece permitir uma aproximação de padrões ótimos de eficiência<sup>122</sup>.

De fato, os benefícios das políticas públicas do governo local e os custos tributários que elas implicam tendem a ser capitalizados nos valores individuais das propriedades situadas na respectiva jurisdição. Tal capitalização levaria à promoção de decisões fiscais coerentes e à alocação sensata e eqüitativa de sujeições tributárias entre as jurisdições<sup>123</sup>.

Especificamente, a tributação sobre a propriedade de bens imóveis seria a candidata mais forte para ser atribuída aos governos locais. Isso se explica pela virtual imobilidade da respectiva base tributária: os proprietários destes bens não podem reagir a aumentos de carga tributária transportando-os para outras jurisdições<sup>124</sup>.

Todavia, até mesmo a tributação de bens imóveis não escapa de problemas. Conquanto um imóvel não possa ser mudado de jurisdição em caso de aumento da tributação, novas edificações deixarão de ser construídas em localidades com elevados tributos sobre a propriedade<sup>125</sup>.

Indivíduos e empresas também podem ser estimulados a migrar de Município, na hipótese de haver diferenças significativas de alíquotas na tributação da propriedade, desde que os custos de locomoção revelem-se inferiores à vantagem gerada pela menor incidência tributária<sup>126</sup>.

Outro problema que deve ser contornado refere-se à extensão e à diversidade de limitações e exclusões na incidência dos tributos sobre a propriedade adotadas por governos locais em diversos países, o que reduz sensivelmente o papel de tais tributos como fontes relevantes de receita própria local<sup>127</sup>.

Sobretudo, a administração do sistema de avaliação das propriedades continua a ser tecnicamente complexa e dispendiosa, mesmo com o advento de recentes inovações tecnológicas, o que pode

resultar em baixa viabilidade da instituição de tributação sobre bens imóveis em localidades menores<sup>128</sup>.

A tributação incidente sobre propriedades imóveis tem como problema inerente a dificuldade de conseguir por parte dos contribuintes uma revelação (*disclosure*) completa de todos os bens de sua propriedade, bem como de uma avaliação correta e atualizada destes bens<sup>129</sup>.

Com efeito, a tributação em tela demanda a identificação, por parte das administrações tributárias, de montantes imputáveis às bases de cálculo dos tributos sobre a propriedade.

Tendo em vista que essas bases de cálculo são, tradicionalmente, compostas pelos valores das propriedades, uma primeira alternativa colocada para as administrações tributárias é o cadastramento atualizado e confiável de valores das propriedades individuais.

No Brasil, a elaboração de cadastros municipais detalhados e atualizados para fins de lançamentos dos impostos sobre o patrimônio recebeu grande incentivo após a promulgação da CF/88, quando a competência para a instituição do ITBI, como se anteviu, foi transferida aos Municípios<sup>130</sup>.

Não obstante, o esforço de elaboração de cadastros de valores das propriedades individuais continua revelando-se demasiadamente custoso e complexo para os governos locais dos países em desenvolvimento.

De fato, a administração do sistema de avaliação das propriedades é tecnicamente complexa e dispendiosa, o que pode resultar em baixa viabilidade da instituição de tributação sobre bens imóveis em localidades menos abastadas<sup>131</sup>.

Várias soluções têm sido apontadas ao longo dos anos para viabilizar a tributação do patrimônio pelos governos locais de países em desenvolvimento, mas nenhuma delas parece permitir uma implementação fácil ou pouco custosa<sup>132</sup>.

Não causa surpresa, portanto, que os tributos sobre a propriedade imóvel exerçam um papel arrecadatório importante apenas em países nos quais os governos locais funcionam relativamente bem<sup>133</sup>.

De outra parte, no que diz respeito a países em que os governos locais apresentam problemas estruturais administrativos e carência de recursos, a tributação sobre o patrimônio torna-se uma tarefa permeada de desafios, conforme se alegou acima.

No caso brasileiro, o IPTU e o ITBI são os dois impostos sobre o patrimônio cujas competências foram atribuídas pela CF/88 aos Municípios, conforme se infere da leitura do já mencionado art. 156.

O critério quantitativo dos fatos geradores dos IPTUs costuma prever a aplicação de alíquotas baixas (inferiores a 1%) ao valor de mercado dos imóveis, o que leva a impactos extremamente reduzidos sobre a alocação de recursos econômicos. Situação semelhante ocorre com o ITBI, uma vez que as respectivas alíquotas nominais costumam ser de 2%, e apenas há incidência desse imposto quando se efetivam transações imobiliárias<sup>134</sup>.

Essas constatações reforçam a idéia de que a tributação da propriedade imóvel pelos Municípios brasileiros não causa distorções significativas na alocação de recursos econômicos, coadunando-se com a teoria normativa do federalismo fiscal.

Contudo, o IPTU e o ITBI são fontes rentáveis de receita somente em cidades de médio ou grande porte, principalmente aquelas situadas na região Sudeste, as quais têm ampla base tributável de imóveis, economias de escala na arrecadação e recursos suficientes para constantemente atualizar a planta de valores<sup>135</sup>.

Ainda, deve-se considerar que a parcela majoritária dos Municípios brasileiros tem sua base econômica ligada ao meio rural e possui aglomerações urbanas de pouca expressão, inviabilizando arrecadações expressivas dos impostos municipais sobre o patrimônio.

Essas dificuldades reafirmam as lições da experiência internacional, que ressaltam o alto custo e a complexidade da administração tributária dos impostos sobre a propriedade, bem como o baixo grau de adequação desses impostos a países com restrita taxa de urbanização.

No Brasil, o ISS é o principal tributo municipal em termos de volume de arrecadação, representando quase metade do montante da

receita tributária própria dos Municípios brasileiros, o que no ano de 2005 correspondeu a cerca de R\$ 13 bilhões<sup>136</sup>.

O ISS apresenta um histórico de prática de guerra fiscal por parte de diversos Municípios, na busca por atrair investimentos ou, meramente, visando ao aumento da arrecadação tributária. Como resultado, verifica-se uma queda global de arrecadação (no já referido fenômeno “*race to the bottom*”) e a perda de eficiência econômica<sup>137</sup>.

Considerando-se a mobilidade da base tributária da prestação de serviços, não causa espanto que a alocação aos Municípios da competência para tributá-la tenha provocado tais efeitos negativos. As lições da teoria normativa do federalismo fiscal, examinadas acima, já alertavam para a inadequação de semelhante atribuição de competência tributária.

Chegou-se, durante as discussões da Assembléia Constituinte de 1988, a discutir a fusão do ISS ao antigo ICM para a criação de um único imposto sobre valor agregado, mas essa intenção encontrou forte resistência dos Municípios, que se consideravam com “direitos históricos” em relação à tributação sobre serviços<sup>138</sup>.

A Emenda Constitucional n. 37/2002 foi promulgada com o claro intuito de reduzir sensivelmente a guerra fiscal declarada pelos Municípios, especialmente aqueles situados nas regiões metropolitanas<sup>139</sup>.

Quanto à arrecadação, de modo análogo ao que ocorre com os impostos sobre a propriedade (IPTU e ITBI), o ISS apenas apresenta bons resultados em Municípios altamente urbanizados, com um amplo setor de serviços<sup>140</sup>.

À semelhança do que se disse em relação aos Estados-membros, também são justificadas e adequadas à teoria normativa do federalismo fiscal a atribuição de competências para que os Estados-membros instituem taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais destinadas ao custeio de regimes previdenciários dos funcionários públicos municipais.

O mérito dessas três atribuições de competências tributárias é, novamente, fazer com que o mesmo ente seja responsável pelos respectivos gastos públicos e pelo financiamento desses gastos.

Não obstante, os recursos propiciados com as taxas<sup>141</sup>, as contribuições de melhoria<sup>142</sup> e as contribuições sociais municipais<sup>143</sup> representam parcelas restritas no montante global da arrecadação tributária dos governos locais brasileiros.

Os governos municipais brasileiros, insatisfeitos com as competências tributárias que atualmente lhes são atribuídas pela CF/88, têm defendido, dentre outras medidas, a defesa da municipalização do ITR e do IPVA e o restabelecimento do imposto sobre combustíveis (IVVC)<sup>144</sup>.

#### 6.4.6 Carga tributária por nível de governo

Para que se meça o quanto o federalismo fiscal brasileiro é concretamente descentralizado na vertente da receita, é necessário examinar os dados existentes sobre a divisão federativa da arrecadação tributária.

A proporção média da divisão federativa da arrecadação direta, qual seja, daquela arrecadação oriunda de competências tributárias próprias diretamente realizada por esfera de governo, tem sido entre os anos de 2002 e 2005 de cerca de 70% para a União, 26% para os Estados-membros e 4% para os Municípios<sup>145</sup>.

Quando as transferências intergovernamentais de receitas de impostos alheios passam a ser consideradas, a divisão federativa da carga tributária nacional altera-se substancialmente, revelando uma acentuada redistribuição de recursos em favor dos Municípios. Também em relação aos anos entre 2002 e 2005, sob essa perspectiva a divisão revelou percentuais de receita tributária disponível (arrecadação direta somada às transferências) de 58% para a União, 26% para os Estados-membros e 16% para os Municípios<sup>146</sup>.

Cerca de 70% dos Municípios brasileiros têm nas transferências financeiras intergovernamentais (recebidas da União e dos Estados-membros) ao menos 85% de suas receitas correntes<sup>147</sup>.

Esses dados corroboram o processo de descentralização fiscal em favor dos governos subnacionais que vem ocorrendo desde a

promulgação da CF/88. Especificamente, resta claro que são os Municípios os entes beneficiados em maior grau por tal processo.

Os dados também revelam que o Brasil, a exemplo de diversos outros Estados federais, vale-se de sua complexa estrutura de transferências intergovernamentais de receitas tributárias para reduzir o descompasso entre as responsabilidades de gasto e as receitas próprias subnacionais<sup>148</sup>.

Não se pode deixar de mencionar que as principais transferências intergovernamentais, quais sejam, as relativas a impostos da União, têm perdido importância nos últimos anos, em consequência da prática adotada pelo governo federal de privilegiar as contribuições em detrimento dos impostos na composição da carga tributária<sup>149</sup>.

Parece assentado admitir que as alterações do sistema de repartição de competências tributárias promovidas pela CF/88 foram motivadas por uma nítida tentativa de descentralizar a receita disponível do setor público<sup>150</sup>.

Essa descentralização dos recursos tributários caracterizou-se, preponderantemente, como um movimento de municipalização das receitas públicas. Tal movimento, ainda que de forma pouco planejada, foi acompanhado por um processo desordenado de descentralização de encargos.

## 6.5 Considerações finais

A discriminação de competências tributárias adotada pela CF/88 não parece ter decorrido de uma análise racional da realidade econômica, consistindo em uma mera repartição baseada em aspectos históricos e políticos<sup>151</sup>.

De fato, o Brasil adota um dos sistemas mais incomuns de alocação de competências tributárias entre os diversos níveis de governo<sup>152</sup>, afastando-se em diversos aspectos das recomendações tradicionais da literatura do federalismo fiscal<sup>153</sup>.

O sistema brasileiro atribui tributos sobre bases móveis, como o ICMS e o ISS, a entes subnacionais, estimulando a guerra fiscal

intergovernamental predatória e impondo enormes barreiras ao desenvolvimento econômico nacional.

Ademais, o sistema atual é amplamente confuso, levando a custos significativos de administração tributária e de conformidade por parte dos contribuintes, bem como a ineficiências na alocação de recursos econômicos<sup>154</sup>.

A experiência internacional sugere que os governos subnacionais com competência constitucional para o atendimento de necessidades públicas relevantes, como é o caso dos Estados-membros e Municípios brasileiros, são mais propensos a cumprir de modo responsável seu papel quando devem arrecadar por conta própria as respectivas receitas.

Desejável seria, sem dúvida, que todos os entes da Federação brasileira pudessem financiar suas políticas públicas por meio de receitas tributárias próprias, o que permitiria a estruturação de orçamentos subnacionais com o controle da dimensão e da composição do gasto público, privilegiando a autonomia, a eficiência e a responsabilidade fiscal de tais entes.

Contudo, a distribuição de competências tributárias entre os entes da Federação brasileira nunca foi capaz de prover recursos suficientes para atender às respectivas competências materiais dos Estados-membros e dos Municípios<sup>155</sup>.

Eventual aplicação pura da teoria normativa à alocação de tributos para os governos subnacionais brasileiros não traria resultados muito distintos, implicando a perpetuação da insuficiência de receitas para o custeio dos gastos públicos regionais e locais<sup>156</sup> e dificultando o uso adequado das capacidades decisórias de tais governos<sup>157</sup>.

Esse resultado, em verdade, é um paradoxo inerente à própria teoria normativa do federalismo fiscal, já que o critério de eficiência pressupõe que a maior parcela das atribuições de competências materiais sejam descentralizadas para os governos subnacionais, mas permite uma alocação de competências tributárias muito restrita para financiar os respectivos gastos<sup>158</sup>.

De qualquer modo, a insuficiência de recursos dos governos subnacionais pátrios deve, então, ser equalizada por meio de

mecanismos auxiliares de alocação de receitas para os governos locais, como as transferências intergovernamentais.

Não obstante as críticas da teoria normativa às transferências financeiras intergovernamentais, consideradas instrumentos de desestímulo à contenção do setor público e à responsabilidade fiscal, parece correto admitir que no Brasil essas transferências são fundamentais quando vistas sob a ótica dos valores de justiça existentes no nosso federalismo cooperativo.

Com efeito, as transferências tributárias intergovernamentais exercem importante papel de redução das amplas desigualdades inter-regionais, uma vez que a maior parte dos Estados-membros e dos Municípios brasileiros não é capaz de arrecadar por si mesmo a maior parcela de seus recursos orçamentários.

Há, em síntese, fortes razões para a revisão do sistema de repartição de competências tributárias adotado pela Federação brasileira, buscando um novo arranjo que mitigue as presentes ineficiências econômicas e, concomitantemente, permita um grau maior de financiamento dos entes subnacionais por meio de arrecadação própria de tributos.

O federalismo fiscal cooperativo pátrio exige um marco tributário que combine a separação e atribuição exclusiva de competências tributárias com variados mecanismos de concorrência, participação, co-responsabilidade fiscal e distribuição do produto da arrecadação, além de uma boa coordenação da gestão tributária entre os diversos entes da Federação<sup>159</sup>.

Qualquer sistema federativo deve ser um compromisso contínuo entre poderes, que nunca “se fecha” de forma definitiva, e cujas características mais valiosas são a flexibilidade para adaptar-se às mudanças sociais e a capacidade de integrar pacificamente a unidade e a diversidade dentro de um modelo democrático de governo<sup>160</sup>.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues *et al.* Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus. **Revista do BNDES**, n. 10,

1998, p. 3-36.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Érika Amorim. Contribuições sociais, mas antieconômicas. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 270-289.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; SERRA, José. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista do BNDES**, n. 12, 1999, p. 3-30.

AHMAD, Ehtisham; VEHORN, Charles L. Tax Administration. *In*: TER-MINASSIAN (Org.). **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1997, p. 108-134.

AMATUCCI, Andrea. **L'ordinamento giuridico finanziario**. 6. ed. Napoli: Jovene, 1999, 527 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BIDERMAN, Ciro. Políticas Públicas Locais no Brasil. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 462-492.

BIRD, Richard M. Fiscal decentralization in developing countries: an overview. *In*: BIRD, Richard M.; VAILLANCOURT, François (Orgs.). **Fiscal decentralization in developing countries**. Cambridge: Cambridge University Press, 1999, p. 1-48.

\_\_\_\_\_. **Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment** (Working paper n. 99/165), Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1999, 54 p.

BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal. VATs in federal countries: international experience and emerging possibilities. **Bulletin for International Taxation**, n. 7, 2001, p. 293-309.

BIRD, Richard M.; SLACK, Enid. **Taxing land and property in emerging economies: raising revenue... and more?**. University of Toronto, International Tax Program, Working paper n. 605, 44 p. Disponível em: <<http://www.rotman.utoronto.ca/iib/ITP0605.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2006.

BNDES. Tributação – carga tributária global – estimativa para 2002. **Informe-se**, n. 54, abril de 2003, 8 p.

BOADWAY, Robin; ROBERTS, Sandra; SHAH, Anwar. **Fiscal federalism dimensions of tax reform in developing countries**. World Bank Policy Research Working paper n. 1.385. Washington, D. C. International Fund, 1994, 29 p. Disponível em: <[http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2000/03/08/000009265\\_3980313132204/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2000/03/08/000009265_3980313132204/Rendered/PDF/multi_page.pdf)>. Acesso em 15 fev. 2007.

BOSI, Paolo. **Corso di scienza delle finanze**. 3. ed. Bologna: Il Mulino, 2003, 442 p.

BRASIL. Lei n. 5.172. **Código Tributário Nacional** [CTN]. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** [CF/1988]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.503. **Código de Trânsito Brasileiro** [CTB]. Brasília, 23 set. 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9503.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9503.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Proposta de Emenda Constitucional n. 74 de 2003** [PEC n. 74/2003]. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 25 set. 2003.

\_\_\_\_\_. **Proposta de Emenda Constitucional n. 31-A de 2007** [PEC n. 31-A/2007]. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências.

BREMAEKER, François E. J. de. A receita tributária dos municípios brasileiros em 2001. **Série Estudos Especiais**, n. 50, Instituto Brasileiro de Administração Municipal – IBAM, 2003, 28 p. Disponível em:

<<http://www.ibam.org.br/publique/media/esp050p.pdf>>. Acesso em: 1º fev. 2007.

BUCHANAN, James M.. Federalism and fiscal equity. *In*: BUCHANAN, James M. **The collected works of James M. Buchanan**. Indianapolis: Liberty Fund, 2001, p. 3-23, v. 18 (Federalism, liberty, and the law).

\_\_\_\_\_. Public Finance and Public Choice. *In*: BUCHANAN, James M. **The collected works of James M. Buchanan**. Indianapolis: Liberty Fund, 2001, p. 4-24, v. 14 (Debt and taxes).

BUCHANAN, James M.; GOETZ, Charles J. Efficiency limits of fiscal mobility: an assessment of the tiebout model. *In*: **The collected works of James M. Buchanan**. Indianapolis: Liberty Fund, 2001, p. 44-64, v. 18 (Federalism, liberty and the law).

BUCHANAN, James M.; FLOWERS, Marylin R. **The public finances – an introductory textbook**. 5. ed. Georgetown: Irwin, 1980, 536 p.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, 140 p.

COSGEL, Metin M.; MICELI, Thomas J. Risk, transaction costs, and tax assignment: government finance in the Ottoman Empire. **The Journal of Economic History**, v. 65, n. 3, 2005, p. 806-821.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-284.

MONTERO, Antonio Giménez. **Federalismo fiscal: teoría y práctica**. 2. ed. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2003, 454 p.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. *In*: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 16-31.

GOODSPEED, Timothy J. Tax structure in a federation. **Journal of Public Economics**, 75, 2000, p. 493-506.

GORDON, Roger H. An optimal approach to fiscal federalism. **Quarterly Journal of Economics**, n. 4, 1983, p. 567-586.

HOLANDA BARBOSA, Fernando de; HOLANDA BARBOSA, Ana Luiza Neves de. O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças. *In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil***. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 290-318.

HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, 734 p.

HYMAN, David N. **Public finance**: a contemporary application of theory to policy. 6. ed. Forth Worth: Dryden, 1999, 682 p.

INMAN, Robert P.; RUBINFELD, Daniel L. Designing tax policy in federalist economies: an overview. **Journal of Public Economics**, n. 60, 1996, p. 307-334.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003.

KAHIR, Amir Antônio; MELO, Luciane. O sistema tributário e os impostos sobre o patrimônio. *In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil***. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 252-269.

LEROY, Marc. **La sociologie de l'impôt**. Paris: Presses Universitaires de France, 2002, 125 p.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro**: discriminação de rendas tributárias e centralidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, 201 p.

MARCHI, Eduardo César Silveira Vita. **Guia de metodologia jurídica (teses, monografias e artigos)**. Lecce: Grifo, 2002.

MCLURE JR., Charles E. Tax assignment and subnational fiscal autonomy. **Bulletin for International Taxation**, n. 12, 2000, p. 626-635.

\_\_\_\_\_. The Brazilian tax assignment problem: ends, means and constraints. *In: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. **A reforma fiscal no Brasil***: subsídios do Simpósio Internacional sobre Reforma Fiscal. São Paulo: FIPE, 1993, p. 45-71.

\_\_\_\_\_. **The tax assignment problem**: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local

Financial Management Course). Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998, 47 p. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20-5-2006.

\_\_\_\_\_. The tax assignment problem: ruminations on how theory and practice depend on history. **National Tax Journal**, v. 54, n. 2, 2001, p. 339-364.

MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. (Orgs.) **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 421-460.

MESSERE, Ken. Evaluating the tax powers of sub-central governments. **Bulletin for International Taxation**, n. 3, 2000, p. 133-145.

MONTORO FILHO, André Franco. Federalismo e reforma fiscal. **Revista de Economia Política**, n. 55, 1994, p. 20 e s.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. 5. ed. New York: McGraw-Hill, 1989, 627 p.

NABAIS, José Casalta. O regime das finanças locais em Portugal. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 559-595.

NEUMARK, Fritz. Trad. FERRER, Jose Zamit. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, 475 p.

NORREGAARD, John. Tax assignment. *In*: TER-MINASSIAN, Theresa (Org.). **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 49-72.

OATES, Wallace E. An essay on fiscal federalism. *In*: BAGCHI, Amaresh (Org.). **Readings in public finance**. New Delhi: Oxford, 2005, p. 393-436.

\_\_\_\_\_. Property taxation and local finance: an overview and some reflections. *In*: OATES, Wallace E. (Org.). **Property taxation and local government finance**. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2001, p. 21-31.

OECD. **Fiscal design surveys across levels of government**. Paris, 2002, 63 p.

\_\_\_\_\_. **Taxing powers of state and local government**. Paris, 1999, 85 p.

REZENDE, Fernando. Globalização, federalismo e tributação. *In: Planejamento e políticas públicas*, n. 20, 1999, p. 3-18.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, 232 p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, 364 p.

\_\_\_\_\_. Discriminação de competências e competência residual. *In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82-114.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA. **Carga tributária no Brasil – 2005**. Estudo tributário n. 15, 2006, 20 p. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/EstTributarios/default.htm>>. Acesso em: 13 fev. 2007.

SHAH, Anwar. On the design of economic constitutions. **The Canadian Journal of Economics/Revue Canadienne d'Economique**, v. 29, edição especial, parte 2, 1996, p. 614-618.

SHOME, Parthasarathi. Tax policy and tax design of a single tax system. **Bulletin for International Taxation**, n. 3, 2003, p. 99-121.

TANZI, Vito. **On fiscal federalism: issues to worry about** (Conference on Fiscal Federalism). Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2000, 15 p. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/tanzi.pdf>>.

Acesso em: 10 maio 2006.

\_\_\_\_\_. The changing role of the State in the economy: an historical perspective. *In: FUKUSAKU, Luiz; MELLO JR., Luiz R. de (Orgs.). Fiscal decentralization in emerging economies: governance issues*. OECD, 1999, p. 17-36.

TER-MINASSIAN, Teresa. Brazil. *In*: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.). **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1997, p. 438-456.

\_\_\_\_\_. Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview. *In*: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.). **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1997, p. 3-24.

TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. **Imposto de Renda: estudos**, n. 4, 1987, p. 283-347.

TIPKE, Klaus. Trad. SCHOUERI, Luís Eduardo. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-81.

ULBRICH, Holley. **Public finance in theory and practice**. Mason: Thomson – South-Western, 2003, 445 p.

WIESNER, Eduardo. **Fiscal federalism in Latin America: from entitlements to markets**. Washington, D.C.: Inter-American Development Bank, 2003, 144 p.

<sup>1</sup> Essa determinação é, em síntese, a essência do federalismo fiscal, que examina a estrutura vertical do setor público. Cf. OATES, Wallace, E. An essay on fiscal federalism in readings. *In*: BAGCHI, Amaresh (Org.). **Public Finance**. New Delhi: Oxford, 2005, p. 394.

<sup>2</sup> Cf. COSGEL, Metin M.; MICELI, Thomas J. Risk, Transaction Costs, and Tax Assignment: government finance in the Ottoman Empire, **The Journal of Economic History**, v. 65, n. 3, 2005, p. 814 e s.

<sup>3</sup> A limitação residia apenas em reservar ao governo central competência exclusiva para a tributação aduaneira, de modo a garantir o poder regulatório deste governo sobre o comércio internacional. Cf. SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 13.

<sup>4</sup> Cf. SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto, *op. cit.*, p. 13.

[5](#) Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 343; SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto, *op. cit.*, p. 15.

[6](#) Em alguns sistemas federais, as finanças públicas funcionam de modo adequado com a ausência de competências tributárias atribuídas aos entes regionais e locais, que têm a autonomia garantida por mecanismos de transferências intergovernamentais. Cf. OATES, Wallace E. Property taxation and local finance: an overview and some reflections. *In*: OATES, Wallace E. (Org.). **Property taxation and local government finance**. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2001, p. 25; NABAIS, José Casalta. O Regime das Finanças Locais em Portugal. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) **Tratado de direito constitucional tributário – estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 567-568; HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 305 e s.; e MCLURE JR., Charles E. Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy. **Bulletin for International Taxation**, n. 12, 2000, p. 627.

[7](#) Cf. MCLURE JR., Charles E. Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy. **Bulletin for International Taxation**, n. 12, 2000, p. 627.

[8](#) Cf. OATES, Wallace E. An Essay on Fiscal Federalism in Readings. *In*: BAGCHI, Amaresh (Org.). **Public finance**. New Delhi: Oxford, 2005, p. 400; e MCLURE JR., Charles E. The Tax Assignment Problem: Ruminations on how Theory and Practice depend on History. **National Tax Journal**, v. 54, n. 2, 2001, p. 339.

[9](#) Eventual arranjo institucional que permitisse a cada nível de governo escolher livremente seus tributos não seria a solução adequada, porquanto daria margem a uma série de efeitos indesejados de incidências tributárias ineficientes e iníquas, redundando em perda de bem-estar para a coletividade. Cf. BARBOSA, Fernando de Holanda; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. O Sistema Tributário no Brasil: reformas e mudanças. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 293.

[10](#) Esse modelo, designado *layer cake* (“modelo do bolo de camadas”), parece ser uma opção pouco realista para as Federações modernas. Na atualidade, o setor público do Estado Federal compõe-se de múltiplos centros de decisão e atuação que se cruzam com diferentes intensidades em todas as direções, motivo pelo qual o modelo que melhor reflete a dinâmica deste Estado é o do *marble cake* (“bolo marmorizado”). Cf. MONTERO, Antonio Giménez. **Federalismo fiscal: teoría y práctica**, 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003, p. 32.

[11](#) Exemplos de falhas de mercado desconsideradas pela teoria normativa são os altos custos de coordenação – que geram prejuízos para a execução de políticas que tipicamente exigem a participação de diversos níveis de governo, como é o caso da descentralização – e os custos de coordenação das burocracias do governo central e dos governos subnacionais, custos estes que, se forem elevados, implicarão falhas no mecanismo concorrencial embutido na descentralização.

12 A abordagem da teoria normativa parte do princípio de que os tributos causam ampla ineficiência na economia. Assim, as distorções geradas pelos tributos seriam tão relevantes que o principal critério de política tributária deveria ser a mitigação de tais distorções.

13 Cf. LEROY, Marc. **La sociologie de l'impôt**. Paris: Presse Universitaires de France, 2002, p. 26.

14 NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 569.

15 Para TIPKE, a ordem jurídica deve formar uma unidade, alcançada quando os princípios de justiça são seguidos à risca, propiciando um sistema jurídico consistente e harmônico, livre de contradições axiológicas. Estas contradições devem ser evitadas porque conduzem a indesejáveis infrações ao princípio da igualdade, e *a observância da igualdade*, como afirma o autor alemão, *é uma característica essencial da justiça*. Cf. Tipke, K; trad. port. de Luís Eduardo Schoueri. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.) **Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60 e 62.

16 LEROY, Marc, *op. cit.*, p. 25.

17 Cf. NEUMARK, Fritz; trad. de José Zamit Ferrer. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 79-81.

18 Cf. NEUMARK, Fritz, *op. cit.*, p. 84-85.

19 Cf. REZENDE, Fernando. Globalização, federalismo e tributação. **Planejamento e políticas públicas**, n. 20, 1999, p. 16.

20 Cf. MCLURE JR., Charles E. **The tax assignment problem**: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course), Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20 maio 2006, p. 8.

21 Evidências empíricas coletadas por especialistas em finanças públicas norte-americanos revelam que os governos subnacionais tendem a gastar quantias muito maiores quando obtêm suas receitas em transferências intergovernamentais do que quando as arrecadam por conta própria, promovendo o desperdício de recursos representado pelo chamado “efeito *flypaper*”. Cf. OATES, Wallace E. Property Taxation and Local Finance: an overview and some reflections. In: OATES, Wallace E. (Org.). **Property taxation and local government finance**. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2001, p. 25 e 27-28.

22 Cf. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 27.

23 A alocação racional de competências tributárias é necessária, mas não suficiente, para que os governos subnacionais sejam dotados de autonomia financeira. Para tanto, é preciso haver também um certo grau de certeza na previsão de arrecadação tributária, bem como a garantia de que tais governos podem eleger suas prioridades de gasto público sem a ingerência do governo central. Cf. MCLURE JR, Charles E. **The tax assignment**

**problem:** conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course), Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20 maio 2006, p. 8.

24 Cf. ULBRICH, Holley. **Public finance in theory and practice**. Mason: Thomson/South-Western, 2003, p. 196.

25 Cf. *idem, ibidem*, p. 196.

26 O termo “jurisdição” é usado no presente trabalho como sinônimo de governo, significando uma área geográfica, dotada de uma autoridade governamental de instituições políticas próprias, na qual indivíduos fazem escolhas coletivas relativas às funções e aos serviços públicos.

27 Cf. MCLURE JR, Charles, E. **The tax assignment problem:** conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course), Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20 maio 2006, p. 10.

28 Cf. BUCHANAN, James M; GOETZ, Charles J. Efficiency Limits of Fiscal Mobility: an assessment of the Tiebout Model, **The collected works of James M. Buchanan**, v. 18 (Federalism, Liberty and the Law), Indianapolis: Liberty Fund, 2001, p. 44-64; e HYMAN, David N. **Public finance:** a contemporary application of theory to policy. 6. ed. Forth Worth: Dryden, 1999, p. 635-636.

29 Em que pese o fato de tal modelo apoiar-se em presunções econômicas e comportamentais bastante restritivas (como a hipotética viabilidade dos “votos com os pés”, quando, na prática, diversos outros fatores distintos da carga tributária afetam as decisões de residência dos cidadãos), ele oferece uma interessante visão de alguns dos problemas inerentes às relações entre gastos e receitas dos governos subnacionais. Cf. Oates, Wallace E. Property taxation and local finance: an overview and some reflections. *In*: OATES, Wallace E. (Org.). **Property taxation and local government finance**. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2001, p. 25; e HYMAN, David. N., *op. cit.*, p. 638.

30 Cf. ULBRICH, Holley, *op. cit.*, p. 198.

31 Em governos subnacionais com baixo grau de representatividade da população, dificilmente os políticos serão responsabilizados por desmandos no exercício da autonomia financeira. Mesmo em governos amplamente democráticos, as forças políticas que pregam tal responsabilidade podem encontrar obstáculos em políticos com interesses próprios e burocracias enraizadas. Cf. MCLURE JR, Charles E. **The tax assignment problem:** conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course), Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998. Disponível em:

<<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20 maio 2006, p. 9.

[32](#) Cf. *idem, ibidem*, p. 196-197.

[33](#) Cf. *idem, ibidem*, p. 198.

[34](#) Esse argumento, contudo, não pode ser tomado como uma evidência de que a atribuição de competências tributárias a entes subnacionais é prejudicial ao funcionamento da Federação, pois há insuficiência de dados empíricos para sustentar tal temor. Cf. OATES, Wallace E. Property taxation and local finance: an overview and some reflections. *In*: OATES, Wallace E. (Org.). **Property taxation and local government finance**. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2001, p. 25.

[35](#) Cf. BUCHANAN, James M. Public Finance and Public Choice. **The collected works of James M. Buchanan**, v. 14 (Debt and taxes), Indianapolis. Liberty Fund, 2001, p. 4-24.

[36](#) Cf. OATES, Wallace E. An essay on fiscal federalism in readings. *In*: BAGCHI, Amaresh (Org.). **Public finance**. New Delhi: Oxford, 2005, p. 420.

[37](#) Cf. MENDES, Marcos. Federalismo fiscal *In*: BIDERMAN, Ciro Biderman; ARVATE (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 428.

[38](#) Cf. HYMAN, David N., *op. cit.*, p. 638; e OATES, Wallace E. An essay on fiscal federalism in readings. *In*: BAGCHI, Amaresh (Org.). **Public finance**. New Delhi: Oxford, 2005, p. 401.

[39](#) Cf. GORDON, Roger H. An optimal approach to fiscal federalism. **Quarterly Journal of Economics**, n. 4, 1983, p. 577 e s.; e MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 429.

[40](#) Tendem a provocar externalidades positivas, por exemplo, as ações de proteção ambiental e prevenção de doenças em uma jurisdição. Cf. GORDON, Roger H., *op. cit.*, p. 577 e s.; e MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 428.

[41](#) Cf. GORDON, Roger. H. *op. cit.*, p. 577 e s.; e MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 429. A título de exemplo, municípios pequenos situados no entorno de metrópoles tendem, em lugar de construir hospitais próximos, a oferecer ambulâncias para levar seus residentes doentes para o sistema de saúde vizinho, economizando recursos à custa da sobrecarga dos serviços públicos custeados pelos contribuintes da outra jurisdição.

[42](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 428

[43](#) Cf. ULBRICH, Holley, *op. cit.*, p. 198.

[44](#) Cf. ULBRICH, Holley, *op. cit.*, p. 198.

[45](#) Cf. HYMAN, David N., *op. cit.*, p. 643.

[46](#) Cf. MCLURE JR, Charles E. **The tax assignment problem**: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course), Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20 maio 2006, p. 12. Assim, jurisdições regionais ou locais que atraem um grande número de turistas, por exemplo, incorrem em elevados custos de manutenção da infra-estrutura

adicional, de proteção policial e de bombeiros e da coleta de lixo requeridas por tal população sazonal. Estas jurisdições podem fazer uso justificado de variadas taxas (e.g., hoteleiras ou de turismo) para custear os mencionados serviços.

[47](#) Cf. BOSI, Paolo. **Corso di scienza delle finanze**. 3. ed. Bologna: Il Mulino, 2003, p. 212-213.

[48](#) Para propósitos de análise, pode-se considerar que os governos subnacionais (principalmente os locais) operam em um cenário no qual as unidades econômicas podem se mover sem custos. Cf. OATES, Wallace. An essay on fiscal federalism in readings. *In*: BAGCHI, Amaresh (Org.). **Public finance**. New Delhi: Oxford, 2005, p. 400.

[49](#) Cf. HYMAN, David N., *op. cit.*, p. 639.

[50](#) Elevados impostos seletivos sobre bebidas alcoólicas, por exemplo, podem levar consumidores a suportar custos de viagem improdutivos com o objetivo de comprá-las em jurisdições com menor carga tributária. Cf. OATES, Wallace E. An essay on fiscal federalism in readings. *In*: BAGCHI, Amaresh (Org.). **Public Finance**. New Delhi: Oxford, 2005, p. 400-401.

[51](#) Cf. *idem, ibidem*, p. 400.

[52](#) Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. 5. ed. New York: McGraw-Hill, 1989, p. 445 e p. 470-471. No mesmo sentido, BOSI, Paolo, *op. cit.*, p. 212-213.

[53](#) Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B., *op. cit.*, p. 446.

[54](#) MCLURE JR., Tax assignment and subnational fiscal autonomy. **Bulletin for International Taxation**, n. 12, 2000, p. 626; e Oates, Wallace E. An essay on fiscal federalism in readings. *In*: BAGCHI, Amaresh (Org.). **Public Finance**. New Delhi: Oxford, 2005, p. 401.

[55](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 425.

[56](#) Nesse cenário, cada governo subnacional evitaria financiar políticas macroeconômicas, esperando que os governos vizinhos o fizessem, para, como isso, gozar dos benefícios sem ter de arcar com os custos, no clássico “comportamento carona” (*free rider*). Cf. Mendes, Marcos, *op. cit.*, p. 426-427.

[57](#) Cf. MENDES, *op. cit.*, p. 429.

[58](#) Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B., *op. cit.*, p. 470.

[59](#) MCLURE JR., Charles E. Tax assignment and subnational fiscal autonomy. **Bulletin for International Taxation**, n. 12, 2000, p. 626.

[60](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 427.

[61](#) MCLURE JR., Charles E. Tax assignment and subnational fiscal autonomy. **Bulletin for International Taxation**, n. 12, 2000, p. 626.

[62](#) Cf. MCLURE JR., Charles E. The Brazilian tax assignment problem: ends, means and constraints. *In*: MCLURE JR., Charles E. **A reforma fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 1993, p. 3.

[63](#) Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy, *op. cit.*, p. 455.

[64](#) The Brazilian tax assignment problem: ends, means and constraints. *In*: MCLURE JR., Charles E. **A reforma fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 1993, p. 3.

[65](#) Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy, *op. cit.*, p. 446-447.

[66](#) Cf. MCLURE JR., Charles E. **The tax assignment problem**: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course), Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20 maio 2006, p. 14.

[67](#) BUCHANAN, James M., *op. cit.*, p. 11.

[68](#) Cf. MCLURE JR., Charles E. **The tax assignment problem**: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course), Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20 maio 2006, p. 14.

[69](#) *Idem, Ibidem*, p. 14.

[70](#) Cf. MONTERO, Giménez Antonio. *Ibidem*, nota de rodapé n. 10, p. 34; MCLURE JR., Charles E. Tax assignment and subnational fiscal autonomy. **Bulletin for International Taxation**, n. 12, 2000, p. 627.

[71](#) Cf. ULBRICH, Holley, *op. cit.*, p. 191.

[72](#) Como já se anteviu, nada impede que um sistema federal abra mão de conceder competências tributárias exclusivas a cada um dos níveis de governo que o compõe, valendo-se da atribuição de competências compartilhadas. Note-se, contudo, que a atribuição de competências tributárias exclusivas pode ser relevante, sob o critério de justiça, para algumas espécies tributárias, notadamente os impostos. A propósito, cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 344-345.

[73](#) Cf. MCLURE JR., Charles E. **The tax assignment problem**: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course), Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20 maio 2006, p. 14.

[74](#) Cf. MCLURE JR., Charles E. **The tax assignment problem**: conceptual and administrative considerations in achieving subnational fiscal autonomy (Paper presented at the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course), Vienna, OECD Multilateral Tax Centre, 1998. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br/destaques/estudos/taxassig.exe>>. Acesso em: 20 maio 2006, p. 9.

[75](#) Essa estrutura de Estado Federal, composta pelo governo central (União) e por governos regionais (Estados-Membros) e locais (Municípios), é semelhante aos desenhos federativos institucionais verificados nos EUA, no Canadá, na Alemanha e na Austrália. Para uma análise das estruturas fiscais adotadas por diversos Estados, cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy, *op. cit.*, p. 445.

[76](#) Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. *in*: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 277.

[77](#) Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio, *op. cit.*, 1998, p. 277-278.

[78](#) Cf. *idem, ibidem*, p. 277.

[79](#) REZENDE, Fernando, *op. cit.*, p. 18.

[80](#) Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 343.

[81](#) Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando (Orgs.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 82.

[82](#) Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando (Orgs.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 88.

[83](#) Para uma análise detalhada acerca das espécies tributárias, em que se aponta a causa (justificação) da tributação como elemento para diferenciá-las, cf. SCHOUERI, Luis Eduardo, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155-203.

[84](#) Consoante dispõe o art. 32 da CF/88, ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios. Especificamente em relação às competências tributárias, o art. 147 determina que ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

[85](#) A competência conferida pela CF/88 aos Municípios para que eles possam instituir e arrecadar tributos é fundamentada pelo princípio da autonomia municipal, expresso no art. 30 da Constituição Federal.

[86](#) Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando (Orgs.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 88.

[87](#) As bases dos antigos impostos sobre serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal foram integradas ao antigo ICM, dando origem ao ICMS.

[88](#) O ITBI, anteriormente à CF/88, era de competência dos Estados-Membros, e metade do valor arrecadado era transferida aos Municípios. Vale ressaltar, ainda, que o texto original da CF/88 atribuiu aos Municípios o *Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis*

*Líquidos e Gasosos, exceto o Óleo Diesel (IVVC)*. Contudo, com o advento da Emenda Constitucional n. 3, de 1993, este imposto foi extinto em 1º de janeiro de 1996.

[89](#) Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 343.

[90](#) Dentre as principais contribuições sociais instituídas pela União destacam-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas – CSLL, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF e a Contribuição para o Seguro Social incidente sobre folha de pagamento e sobre o trabalho autônomo.

[91](#) Cf. AFONSO, José Roberto Rodrigues; Araujo, Érika Amorim. Contribuições sociais, mas antieconômicas. *In*: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 271 e s. Os autores narram o interessante embate entre as comissões da Assembléia Constituinte que deliberaram acerca do sistema tributário e da ordem social.

[92](#) Cf. Mendes, Marcos, *op. cit.*, p. 441.

[93](#) As participações podem ser diretas (entregues diretamente aos entes menores ou por eles apropriadas mediante mera transferência orçamentária) ou indiretas (realizadas através de fundos). Para considerações detalhadas acerca do tema, cf. CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 61-91.

[94](#) Cf. OATES, Wallace E. Property taxation and local finance: an overview and some reflections. *In*: OATES, Wallace E. (Org.). **Property taxation and local government finance**. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, p. 26, 2001.

[95](#) Cf. MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B., *op. cit.*, p. 470.

[96](#) Nesse sentido, *idem, ibidem*, p. 470.

[97](#) Cf. NORREGAARD, John. Tax assignment. *In*: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.) **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 66.

[98](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 431.

[99](#) Cf. NORREGAARD, John, *op. cit.*, p. 69.

[100](#) Como se anteviu, enquanto à União compete instituir o ITR, é dos Municípios a competência para exigir o IPTU. O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25-10-1966) esclarece, no § 1º de seu art. 32, o que se considera zona urbana, dispondo o *caput* deste mesmo artigo que só está sujeito ao IPTU o imóvel ali localizado, enquanto o art. 29 reserva à tributação pelo ITR os imóveis localizados *fora da zona urbana do Município*.

[101](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 446.

[102](#) Cf. art. 158, II, da CF/88. Trata-se, em verdade, do imposto de menor arrecadação do País, com cerca de R\$ 276 milhões recolhidos aos cofres públicos no ano de 2005, o que

corresponde a somente 0,04% do montante total de tributos arrecadado em tal ano. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA. **Carga tributária no Brasil – 2005**. Estudo Tributário n. 15, 2006, p. 14. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/EstTributarios/default.htm>>. Acesso em: 13 fev. 2007.

[103](#) Especificamente em relação às contribuições sociais incidentes sobre as folhas de salários das empresas, a eventual atribuição de competência destas aos governos subnacionais introduziria distorções indesejáveis na alocação de mão-obra, além de ser dificultada pela realidade dos trabalhadores que residem em uma jurisdição e trabalham em outra Cf. BIRD, Richard M. **Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment**. Working Paper of the International Monetary Fund n. 99/165, 1999, p. 14.

[104](#) Os *excise taxes* são politicamente aceitáveis e facilmente administráveis, além de apresentarem poucos efeitos econômicos indesejáveis quando alocados a governos regionais. Tais tributos, contudo, apresentariam baixo potencial arrecadatório, porquanto eles incidiriam em fontes restritas e pouco elásticas. Cf. BIRD, Richard M., *op. cit.*, p. 5 e 13-15.

[105](#) Tal sistema de sobretributação, que consiste na aplicação – pelos governos subnacionais – de uma alíquota extra ao tributo instituído e fiscalizado pelo governo central, poderia ser usado no Brasil como uma alternativa viável. Depende, contudo, de forte cooperação efetiva entre os entes federados, algo que parece um tanto distante da nossa realidade federativa. Cf. MCLURE JR., Charles E. Tax assignment and subnational fiscal autonomy. **Bulletin for International Taxation**, n. 12, 2000, p. 627; e BIRD, Richard M., *op. cit.*, p. 5.

[106](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 431.

[107](#) Cf. BARBOSA, Fernando de Holanda; BARBOSA, Ana Luiza Neves de, *op. cit.*, p. 314.

[108](#) Cf. OATES, Wallace E. An essay on fiscal federalism in readings. *In*: BAGCHI, Amaresh (Org.). **Public finance**. New Delhi: Oxford, 2005, p. 402; Mendes, Marcos, *op. cit.*, p. 430.

[109](#) Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras de intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 345-346.

[110](#) Dentre outras propostas a respeito desse tema, podem ser apontadas a PEC (Proposta de Emenda Constitucional) n. 74/2003 e a recente PEC n. 31/2007.

[111](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 441. O ICMS responde atualmente pela maior arrecadação individual dentre os tributos do País, representando cerca de 21% da arrecadação nacional, percentual que correspondeu a cerca de R\$ 155 bilhões em 2005. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, *op. cit.*, p. 14.

[112](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 441.

[113](#) Cf. NORREGAARD, John, *op. cit.*, p. 64.

[114](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 431.

[115](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 430.

[116](#) Embora o IPVA tenha adquirido importância crescente para as receitas estaduais, representando atualmente a segunda maior fonte de receita para os Estados-Membros, a arrecadação nacional combinada deste imposto representa somente cerca de 0,55% do PIB brasileiro. Cf. KAHIR, Amir Antônio; MELO, Luciane. O Sistema Tributário Brasileiro e os Impostos sobre o Patrimônio. *In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 259-260.

[117](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 431.

[118](#) Cf. KAHIR, Amir Antônio; MELO, Luciane, *op. cit.*, p. 262.

[119](#) Trata-se, contudo, de receita de importância diminuta para os Estados-membros que o instituíram, sendo o segundo imposto de menor arrecadação no País e representando não mais de 0,4% da arrecadação tributária estadual. Cf. KAHIR, Amir Antônio; MELO, Luciane, *op. cit.*, p. 260.

[120](#) Se o financiamento das políticas públicas propostas vier de outros entes da Federação (e.g., por meio de transferências intergovernamentais), o mencionado elo será quebrado: a escolha dos programas públicos não mais se fundamentará em seu custo verdadeiro, passando a ser o resultado de negociações entre o governo local e o regional ou central Cf. OATES, Wallace E. Property taxation and local finance: an overview and some reflections. *In: OATES, Wallace E. (Org.). Property taxation and local government finance*. Cambridge: Lincoln Institut of Land Policy, 2001, p. 26.

[121](#) Por exemplo, parte da doutrina sugere que os governos locais tributem os recursos naturais de alto valor, tais como petróleo e recursos minerais. Contudo, essa atribuição de competência tributária pode gerar problemas, apresentando efeitos econômicos indesejáveis. Os recursos naturais de alto valor geralmente se encontram localizados em áreas geográficas concentradas, fazendo com que algumas jurisdições (“abençoadas” por contarem com tais recursos) tornem-se muito mais ricas do que as demais, reduzindo a tributação sobre outras bases tributárias ou elevando o volume de serviços públicos. Como resultado último, haveria uma indução à migração de famílias e empresas em direção a essas jurisdições mais ricas, afetando a eficiência alocativa de recursos econômicos. Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 431.

[122](#) Cf., dentre outros, TANZI, Vito. **On fiscal federalism: issues to worry about** (Conference on Fiscal Federalism). Washington: International Monetary Fund, 2000. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/tanzi.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2006, p. 8; OATES, Wallace E. **Property taxation and local finance: an overview and some reflections**. *In: OATES, Wallace E. (Org.). Property taxation and local government finance*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2001, p. 29; e BOSI, Paolo. *Op. cit.*, p. 212-213.

[123](#) Cf. OATES, Wallace E. Property taxation and local finance: an overview and some reflections. *In: OATES, Wallace E. (Org.). Property taxation and local government finance*. Cambridge: Lincoln Institut of Land Policy, 2001., p. 30

[124](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 431.

[125](#) Cf. BIRD, Richard M. **Rethinking subnational taxes**: a new look at tax assignment. Working Paper of the International Monetary Fund. n. 99/165, 1999, p. 13; e MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 431.

[126](#) Cf. KAHIR, Amir Antônio; MELO, Luciane, *op. cit.*, p. 256.

[127](#) Cf. OATES, Wallace E. Property taxation and local finance: an overview and some reflections. *In*: OATES, Wallace E.(Org.). **Property taxation and local government finance**. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2001, p. 25.

[128](#) Cf. BIRD, Richard M. **Rethinking subnational taxes**: a new look at tax assignment. Working Paper of the International Monetary Fund n. 99/165, Washington, IMF, 1999, p. 13; e MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 431; e KAHIR, Amir Antônio; MELO, Luciane, *op. cit.*, p. 256.

[129](#) Cf. TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. **Imposto de Renda – estudos**, n. 4, 1987, p. 327.

[130](#) KAHIR, Amir Antonio, MELO, Luciane, *op. cit.*, p. 258.

[131](#) Cf. BIRD, Richard M. **Rethinking subnational taxes**: a new look at tax assignment. Working Paper of the International Monetary Fund. n. 99/165, Washington, IMF, 1999, p. 13; e Mendes, Marcos, *op. cit.*, p. 431.

[132](#) A solução mais difundida é aquela que prevê a determinação dos respectivos valores de mercado das propriedades tributadas pelo governo local; contudo, a avaliação de mercado é extremamente difícil em locais nos quais as transações de propriedades ocorrem com menor frequência ou são dotadas de transparência questionável. Uma segunda sugestão interessante foi elaborada há quatro décadas pelo Prêmio Nobel Maurice Allais, conforme relato de Vito Tanzi, e consiste na possibilidade de os indivíduos estimarem por conta própria os valores de suas propriedades e torná-los públicos; caso qualquer pessoa desejasse comprar uma propriedade por um valor acima do estimado e tivesse sua proposta recusada, o valor da referida oferta passaria a ser a base de cálculo para o tributo sobre a respectiva propriedade. Cf. TANZI, Vito. **On fiscal federalism**: issues to worry about (Conference on Fiscal Federalism). Washington: International Monetary Fund, 2000. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/tanzi.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2006, p. 8.

[133](#) Cf. TANZI, Vito, *op. cit.*, p. 8.

[134](#) KAHIR, Amir Antônio; MELO, Luciane, *op. cit.*, p. 258-259.

[135](#) De modo geral, ambos são tributos de baixo potencial arrecadatório para a maior parte dos Municípios brasileiros, o que é facilmente verificado a partir de uma análise empírica: o montante recolhido aos cofres públicos municipais a título de IPTU representou menos de 0,5% do PIB nacional, e, a título de ITBI, cerca de 0,11%. Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 431; Cf. TILBERY, Henry, *op. cit.*, p. 330; BREMAEKER, François E. J. de. A receita tributária dos municípios brasileiros em 2001. INSTITUTO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL – IBAM. **Série Estudos Especiais**, n. 50, 2003, 28 p. Disponível em: <<http://www.ibam.org.br/publique/media/esp050p.pdf>>. Acesso em: 1º fev. 2007, p. 14-16; e Cf. KAHIR, Amir Antônio; MELO, Luciane, *op. cit.*, p. 256 e 258.

[136](#) Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, *op. cit.*, p. 14.

[137](#) Cf. GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. *In*: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 25.

[138](#) Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de Competências e Competência Residual. *In*: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 88.

[139](#) Esta emenda alterou o inciso III do art. 156 da CF/88 para conferir à lei complementar a função de fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, assim como introduziu o art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estatuinto que, enquanto uma lei complementar não disciplinar as alíquotas mínimas do ISS, estas serão de 2%

[140](#) Cf. BREMAEKER, François E. J. de, *op. cit.*, p. 20.

[141](#) As taxas respondem por 15% do montante de receita tributária do conjunto de Municípios, o que representou cerca de R\$ 2,5 bilhões no ano de 2005. Diferentemente dos impostos municipais, as taxas apresentam-se mais bem distribuídas pelos grupos de habitantes., não se concentrando de modo tão intenso nas grandes regiões metropolitanas. Cf. BREMAEKER, François E. J. de, *op. cit.*, p. 16-17.

[142](#) A contribuição de melhoria apresenta uma arrecadação residual, representando apenas 0,4% do montante das receitas tributárias do conjunto dos Municípios. Interessante notar que esta contribuição apresenta uma relação com o tamanho dos Municípios diversa daquela verificada nos demais tributos. Os Municípios com população superior a 1 milhão de habitantes concentram tão-somente 5,6% dos recursos arrecadados com a contribuição de melhoria. Cf. BREMAEKER, François E. J. de, *op. cit.*, p. 17.

[143](#) Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, *op. cit.*, p. 14.

[144](#) Todas essas propostas foram extraídas de manifestos, tanto do Movimento Municipalista Brasileiro, que congrega várias associações de Municípios, inclusive de pequeno porte, como da Frente de Prefeitos das Regiões Metropolitanas e da Associação de Secretários de Finanças das Capitais (Abrasf). Cf. AFONSO, José Roberto Rodrigues *et al.* Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus, **Revista do BNDES**, n. 10, 1998, p. 30.

[145](#) Cf. BNDES. **Informe-se**: tributação – carga tributária global – estimativa para 2002, n. 54, abril de 2003, p. 1. Na metodologia do BNDES, *a arrecadação da União compreende impostos (sobre comércio exterior, produção, patrimônio e renda), taxas e contribuições sociais, econômicas e previdenciárias; a arrecadação dos Estados compreende ICMS, IPVA, ITCMD, taxas e outros; e a arrecadação dos Municípios compreende IPTU, ITBI, ISS, taxas e outros*. A metodologia adotada pela Secretaria da Receita Federal apresenta algumas peculiaridades, mas, de modo geral, pode ser considerada semelhante. Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, *op. cit.*, p. 13.

[146](#) Cf. BNDES, *op. cit.*; e Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, *op. cit.*, p. 13.

[147](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.* p. 447.

[148](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 447; e BIRD, Richard M. **Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment**. Working Paper of the International Monetary Fund n. 99/165, Washington, IMF, 1999, p. 5.

[149](#) A expansão da arrecadação de contribuições, as quais, diferentemente dos impostos, não têm receita repartida com os governos subnacionais (à exceção da CIDE do petróleo), é estimulada pela sucessivas prorrogações da Desvinculação das Receitas da União – DRU. Cf. Afonso, José Roberto Rodrigues; Araujo, Érika Amorim, *op. cit.*, p. 273.

[150](#) Intensificou-se, assim, a descentralização do federalismo fiscal brasileiro, movimento iniciado desde o início da década de 1980 como reação à centralização fiscal promovida a partir de 1964. Cf. BARBOSA, Fernando de Holanda; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda, *op. cit.*, p. 300.

[151](#) Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de Competências e Competência Residual. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Orgs.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 88.

[152](#) Cf. MCLURE JR., Charles E. The Brazilian tax assignment problem: ends, means and constraints. **A reforma fiscal no Brasil**. São Paulo, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 1993, p. 1.

[153](#) Cf. TER-MINASSIAN, Teresa. Brazil. *In*: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.). **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 443.

[154](#) Cf. BARBOSA, Fernando de Holanda; Barbosa, Ana Luiza Neves de, *op. cit.*, p. 314; e MCLURE JR., Charles E. The Brazilian tax assignment problem: ends, means and constraints. **A reforma fiscal no Brasil**. São Paulo, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 1993, p. 2.

[155](#) *Idem, ibidem*, p. 301.

[156](#) Cf. MENDES, Marcos, *op. cit.*, p. 434.

[157](#) Considerando-se a inadequação da maior parte dos tributos, até mesmo os governos regionais de países desenvolvidos passaram a sofrer uma carência de competências tributárias significativas. Cf. BIRD, Richard M. **Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment**. Working Paper of the International Monetary Fund n. 99/165, Washington, IMF, 1999, p. 5; e Cf. MONTERO, Antônio Giménez, *op. cit.*, p. 33.

[158](#) Cf. GOLDBERG, Daniel K, *op. cit.*, p. 25.

[159](#) Cf. MONTERO, Antonio Giménez, *op. cit.*, p. 32.

[160](#) Cf. *idem, ibidem*, p. 35.

# 7 DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO FINANCEIRO: RECONSTRUINDO O CONCEITO DE TRIBUTO E RESGATANDO O CONTROLE DA DESTINAÇÃO

*Eurico Marcos Diniz de Santi*

*Coordenador e professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; professor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – DIREITO GV; mestre e doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; advogado em São Paulo.*

*Vanessa Rahal Canado*

*Professora e coordenadora do programa de especialização e educação continuada em Direito GVlaw; professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – DIREITO GV; mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.*

## 7.1 Introdução

Trata-se de proposta para o estudo da destinação das contribuições previstas no art. 149 da CF/1988, doravante denominadas somente “contribuições”<sup>1</sup>. O objetivo deste artigo é responder três perguntas:

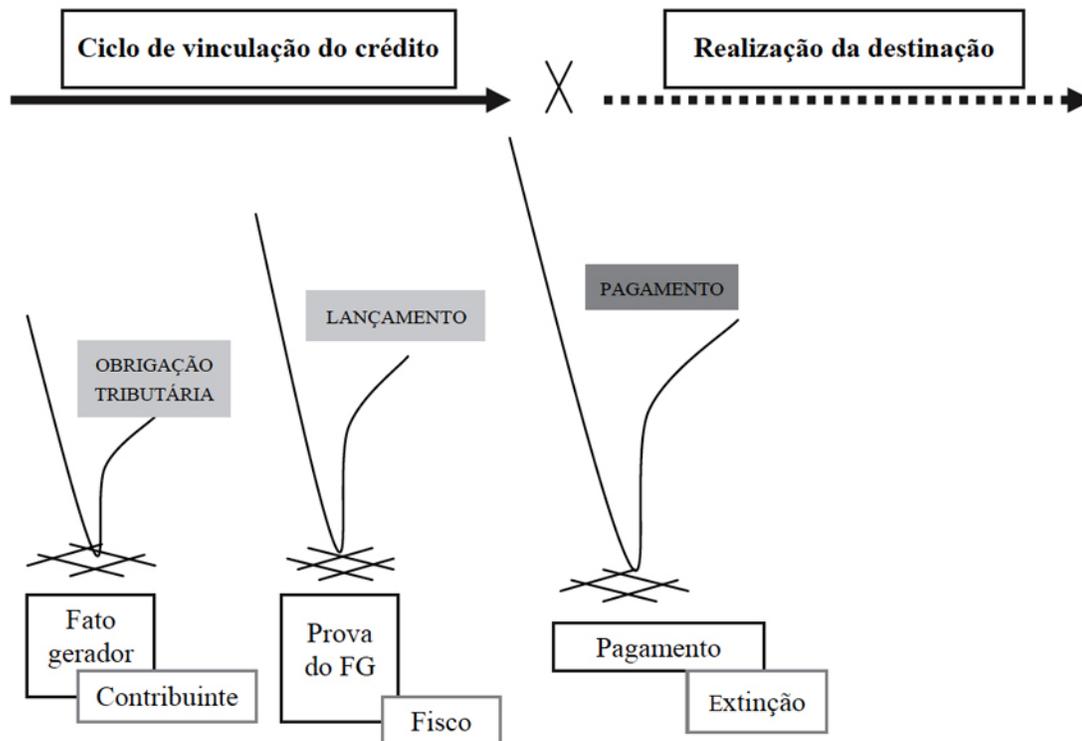
1. Existe autonomia entre o direito tributário e o direito financeiro?
2. A destinação é relevante na classificação das espécies tributárias?
3. O critério da destinação é relevante no controle da competência tributária das contribuições?

## 7.2 O aumento da carga tributária e as contribuições: renovação do debate entre o “direito tributário” e o “direito financeiro”

O estudo do direito tributário foi muito aprimorado durante os últimos anos. Dos “ramos”<sup>2</sup>do estudo do direito positivo foi um dos que mais se desenvolveu em termos teóricos, apresentando alta precisão conceptual e sofisticado controle argumentativo do seu discurso dogmático. Nessa linha, o estudo do Direito Tributário se formou em torno da incidência tributária (da produção das normas gerais e abstratas instituidoras de tributos às normas individuais e concretas documentadas no lançamento) e seus conceitos correlatos da teoria geral do direito (sistema do direito, fontes do direito, norma jurídica, interpretação etc.), deixando de lado as demais relações que se instauram após a extinção da obrigação tributária, como aquela que decorre da destinação do produto da arrecadação dos tributos<sup>3</sup>.

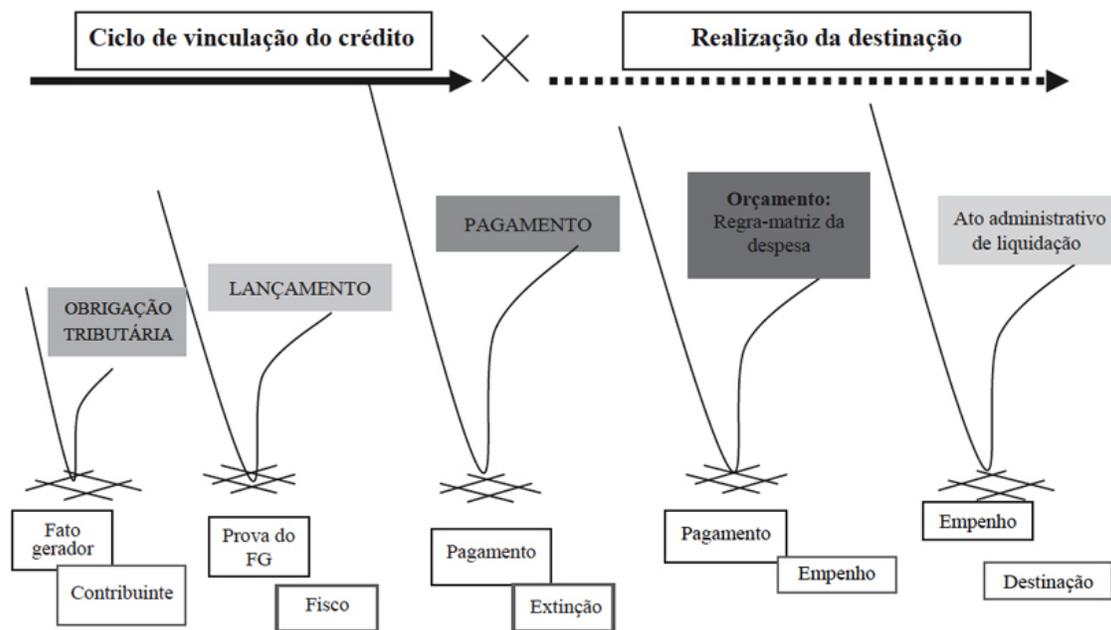
Tal estilo propiciou o desenvolvimento de importantes instrumentos de controle da atividade estatal, seja com a valorização dos princípios nas teorias de Geraldo Ataliba, Sacha Calmon Navarro Coelho, Mizabel Derzi e Roque Carrazza, seja com a construção da “Regra-Matriz de Incidência Tributária” preconizada por Paulo de Barros Carvalho, que delinea os elementos necessários para a cobrança e fundamentação dos tributos, tornando mais transparente a implementação da estrita legalidade.

Com essa pretensão, a Ciência do Direito Tributário delimitou seu objeto em torno do estudo das normas jurídicas que dizem respeito à instituição, arrecadação e extinção da relação jurídico-tributária. Esse recorte também se verifica no direito tributário positivo, mais especificamente nas normas gerais do CTN, que tratam da incidência tributária, da definição de fato gerador, dos elementos da obrigação tributária, das formas de constituição e dos prazos para cobrança do crédito tributário, da extinção da relação jurídico-tributária e das normas que determinam a vinculação da Administração na cobrança do crédito tributário, sem se preocupar com o destino do quanto arrecadado, conforme refletido na estrutura abaixo:



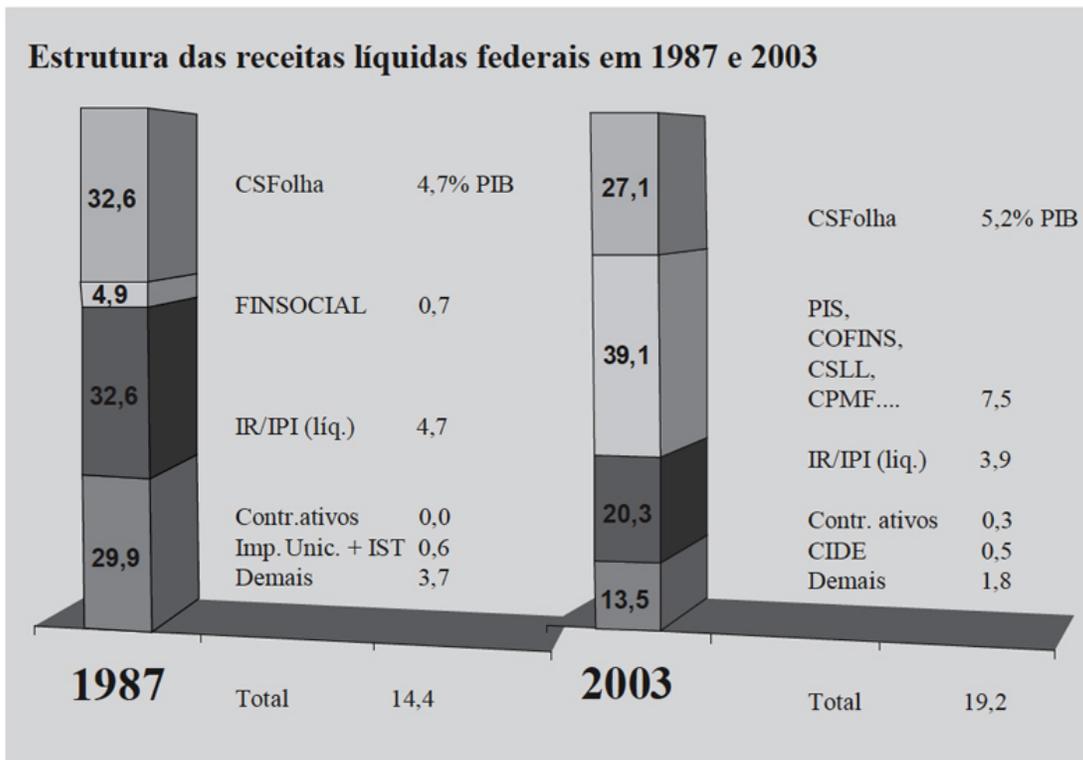
E o que sucedeu o quadro acima, que diz respeito ao estudo das contribuições e, reflexamente, à carga tributária? Com o tempo, o Estado apropriou-se desse entorno argumentativo, que pretendia controlar sua atividade, e passou a criar diversos tributos utilizando-se de formas constitucionais (emendas constitucionais)<sup>4</sup>, atingindo o ápice da legalidade que tanto se exigia e blindando a discussão sobre carga tributária que se tornou inacessível ao controle jurídico.

Nos últimos tempos, muito se tem falado que a discussão sobre a carga tributária deve ser feita em consonância com a discussão sobre o gasto público. Aqui o foco se inverte: passa a preocupar a crescente despesa pública. É sob esse novo foco que se propõe a aproximação do estudo do direito tributário com o direito financeiro, no contínuo processo de causalidade jurídica, favorecendo o desenvolvimento de formas de controle das despesas do Estado:

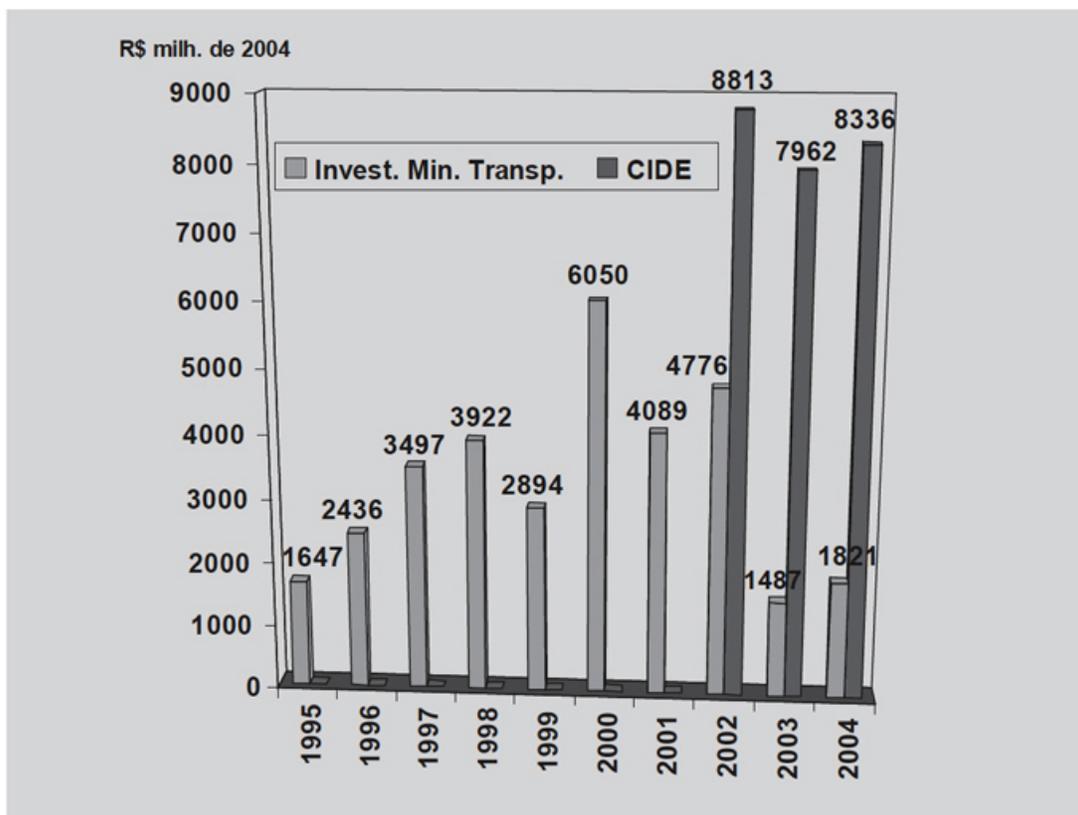


E por que as contribuições? Porque as contribuições são as grandes responsáveis pelo aumento da carga tributária, especialmente após a CF/1988, quando o modelo constitucional de repartição de competências e receitas tributárias, por pressões políticas, preocupou-se muito com a autonomia dos Estados e Municípios e, assim, fez com que a União passasse a se desinteressar pelos impostos, cuja arrecadação deveria ser partilhada<sup>5</sup>.

Segundo o economista Raul Velloso, a parte da receita líquida da União, no que se refere às contribuições, aumentou de 4,9%, em 1987, para 39,1%, em 2003<sup>6</sup>:



Em contrapartida, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei n. 10.336, de 19-12-2001, incidente sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, e destinada para investimentos em programas de infra-estrutura de transportes (art. 177, § 4º, *c*, da CF/1988 e art. 1º, § 1º, III, da Lei n. 10.336/2001), por exemplo, parece ter feito com que os investimentos nessa área diminuíssem, quando deveria ser o inverso, dada sua função precípua, como podemos observar no quadro a seguir<sup>7</sup>:



A partir dessas considerações e de uma proposta inicial de aproximação do estudo do direito tributário com o direito financeiro, pretendemos construir novas formas argumentativas de controle do gasto público, na experiência de reconstrução do conceito de tributo empreendida a partir da CF/1988.

### 7.3 A destinação das contribuições e a classificação das espécies tributárias

Diversas são as posições que elegem e agrupam os critérios para a definição das espécies tributárias: (i) vinculação da hipótese tributária à atividade estatal; (ii) destinação do produto da arrecadação; e (iii) obrigatoriedade de restituição.

O aspecto material da hipótese de incidência é, de acordo com o direito positivo, um dos critérios que devem integrar a classificação das espécies tributárias. A CF/1988 implicitamente nos mostra que (i)

as taxas e (ii) as contribuições de melhoria terão na composição da hipótese de incidência atuação estatal, intermediada por outro fator (obra pública) ou não. Já (iii) os impostos nos mostram que as possíveis materialidades de suas hipóteses normativas se qualificarão, sempre, como atividades de particulares. O CTN, explicitamente, prescreve que os impostos não são cobrados em razão da atividade estatal e, ao contrário, as taxas e contribuições de melhoria, sim.

Vale ressaltar que o aspecto material da hipótese tributária deverá estar em consonância com a base de cálculo do tributo ou, caso contrário, infirmará aquela, redesenhando a hipótese tributária, conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>, apoiado em ditames constitucionais.

Não aceitamos, no entanto, que a vinculação ou não à presença da atuação estatal na realização da hipótese de incidência seja o único critério RELEVANTE para a classificação das espécies tributárias diante da CF/1988: o direito positivo não parou na Lei n. 5.172, de 25-10-1966 (Código Tributário Nacional).

A CEUB/1946, vigente à época da edição do CTN (25 de outubro de 1966), previa apenas a possibilidade da instituição de (i) impostos<sup>9</sup>; (ii) contribuições de melhoria<sup>10</sup>; (iii) taxas<sup>11</sup>; e (iv) quaisquer outras rendas que proviessem do exercício das atribuições dos entes federativos e da utilização dos bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios<sup>12</sup>. Com a Emenda Constitucional n. 18/65, houve a *supressão* da possibilidade de instituição de (i) quaisquer outras rendas e (ii) outros impostos além daqueles expressamente previstos na CEUB/1946. No entanto, houve a *inclusão* da possibilidade de instituição de (i) empréstimos compulsórios<sup>13</sup> e (ii) impostos extraordinários<sup>14</sup>.

Foi com a CF/1967, após a Emenda Constitucional 1/69, que surgiu a competência, somente para a União, para instituição de (iv) contribuições (iv.i) tendo em vista intervenção no domínio econômico, (iv.ii) tendo em vista o interesse de categorias profissionais e (iv.iii) para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da

previdência social<sup>15</sup>, e de (v) empréstimos compulsórios, nos casos especiais, definidos em lei complementar<sup>16</sup>.

Com a promulgação da CF/1988, após as Emendas n. 3/93, 33/2001, 39/2002, 41/2003 e 42/2003, as competências ficaram repartidas para a instituição de (i) impostos<sup>17</sup>; (ii) taxas<sup>18</sup>; (iii) contribuições de melhoria<sup>19</sup>; (iv) empréstimos compulsórios<sup>20</sup>; e (vi) contribuições sociais (da qual são espécies as contribuições destinadas à seguridade social (previstas no art. 149, § 1º, e 195 da CF/1988), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas e Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)<sup>21</sup>.

Portanto, foi com a CF/1967, em época na qual já existia o CTN, que pudemos observar, pela primeira vez, a presença das contribuições, em três espécies: (i) de intervenção no domínio econômico; (ii) corporativas; e (iii) previdenciárias. Seu regime jurídico, no entanto, não estava expressamente previsto, como hoje temos no art. 149 da CF/1988.

A partir dessa evolução das espécies tributárias nas Constituições Federais e do CTN, concluímos que o sistema atual, além dos desenhos das hipóteses normativas dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, oferece *pressupostos* para a instituição de *empréstimos compulsórios* e, ainda, instrumentos disponíveis (i) para a União atuar nos setores social, econômico e no interesse de categorias profissionais ou econômicas; (ii) para o Estado e o Distrito Federal custearem o regime previdenciário de seus servidores; e (iii) para os Municípios e o Distrito Federal custearem seus serviços de iluminação pública.

Diante desse quadro, podemos perceber que o *empréstimo compulsório* não possui o desenho de sua materialidade pré-definida. Ao contrário, possui outros critérios que norteiam sua instituição: (i) exige pressupostos fáticos para sua instituição<sup>22</sup>; (ii) exige a destinação de seus recursos para fazer frente às despesas que fundamentaram sua exigência válida; e, por ser *empréstimo*, (iii) exige a restituição da quantia entregue aos cofres públicos<sup>23</sup>.

O mesmo se diga das *contribuições*: a existência de finalidades específicas a que elas se propõem é seu diferencial constitucional. É irrelevante que o CTN, em seu art. 4º, proíba a consideração da destinação do produto da arrecadação<sup>24</sup> como critério para identificação das espécies tributárias, já que este diploma normativo é anterior às Constituições Federais que trouxeram a possibilidade de instituição das contribuições.

Levando em consideração o exposto acima, entendemos que três são os critérios relevantes no direito posto para a identificação das espécies tributárias:

- (i) presença da atuação estatal na hipótese normativa;
- (ii) previsão de restituição do valor arrecadado; e
- (iii) destinação do produto da arrecadação.

O primeiro critério nos é fornecido implicitamente pela Constituição Federal e explicitamente pelo Código Tributário Nacional. O segundo critério integra a tipologia constitucional dos empréstimos compulsórios. O terceiro critério integra, especialmente, a tipologia constitucional das contribuições. Sendo assim, encontramos oito possibilidades de combinação entre os três critérios que determinamos<sup>25</sup>:

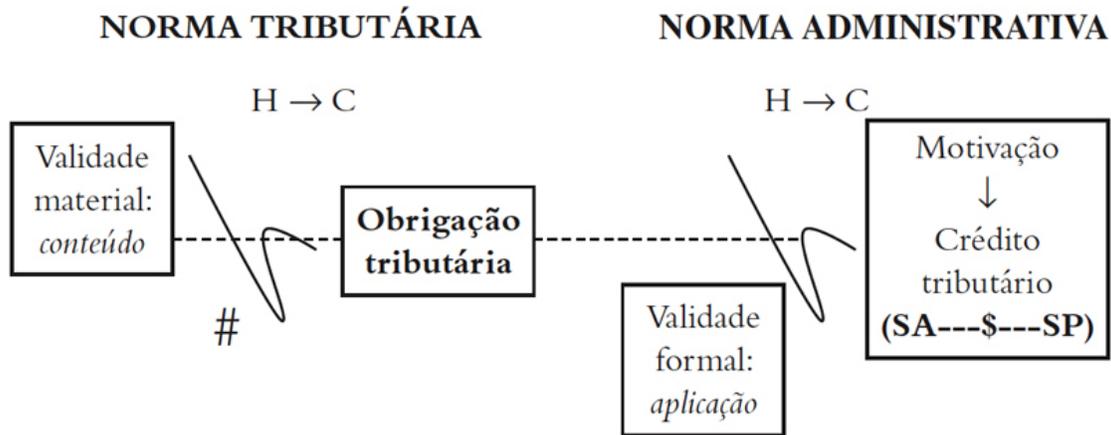
	<b>Presença de Atuação Estatal</b>	<b>Destinação</b>	<b>Restituição</b>	<b>Espécie Tributária</b>
	<b>(1)</b>	<b>(2)</b>	<b>(3)</b>	
<b>1</b>	Sim	Sim	Sim	Incompatível
<b>2</b>	Sim	Sim	Não	Taxas
<b>3</b>	Sim	Não	Sim	Incompatível
<b>4</b>	Sim	Não	Não	Contribuições de Melhoria
<b>5</b>	Não	Sim	Sim	Empréstimos Compulsórios
<b>6</b>	Não	Sim	Não	Contribuições
<b>7</b>	Não	Não	Sim	Incompatível
<b>8</b>	Não	Não	Não	Impostos

Fonte: Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado

Com isso, esgotamos as possibilidades de combinação entre as diversas variáveis impostas pelo direito para a classificação das espécies tributárias, onde encontramos cinco diferentes elementos, dentro da classe dos tributos: *impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições*.

## 7.4 Um novo conceito de tributo sob a égide da Constituição de 1988: viabilizando o controle da destinação das contribuições

O Código Tributário Nacional, em seu Livro Primeiro (“Sistema Tributário Nacional”), Título I (“Disposições Gerais”), art. 3º, prescreve que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Aqui, o CTN trabalha com uma acepção mais ampla que o sentido constitucional do termo “tributo” (expresso de forma denotativa no art. 145 da CF/1988), mediante estipulação dos critérios de uso dessa palavra. Desse artigo, podemos apreender critérios legais (cumulativos) que, por assim se qualificarem, condicionam a *validade material*, aferida pelo exercício da competência-legislativa em acordo com o conteúdo das espécies e materialidades juridicamente permitidas na instituição de tributos e a *validade formal*, caracterizada pelo respeito à forma no ato de aplicação do tributo pelo Poder Executivo, isto é, pelo exercício da competência estatal-executiva na cobrança do crédito tributário:



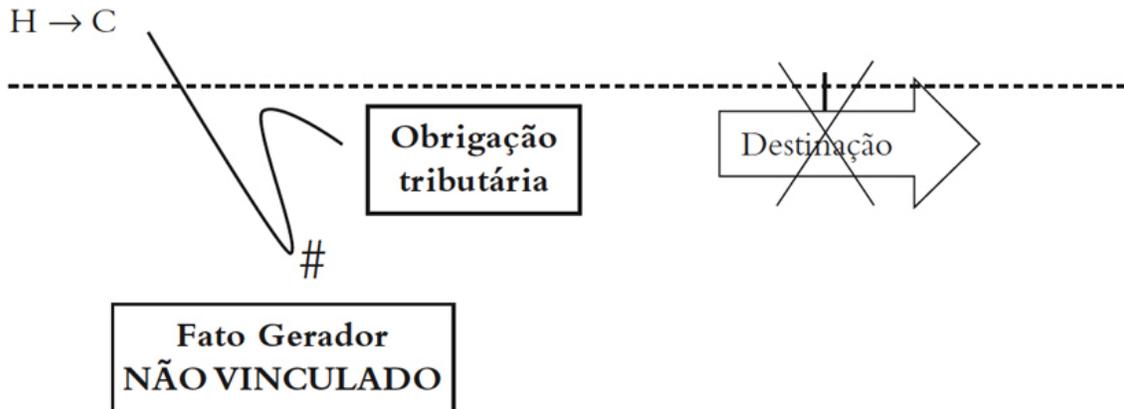
Essa estruturação reflete o conceito de tributo no CTN: a norma tributária incide *materialmente válida*, por meio de ato de aplicação da norma administrativa *formalmente válido* (“cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”), sobre o fato jurídico tributário, fazendo nascer a obrigação tributária.

#### 7.4.1 O conceito de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional e a nova conformação constitucional das espécies tributárias

A definição do CTN, comparada à CEUB/1946, vigente na época de sua implementação, é perfeitamente aplicável às espécies tributárias que existiam. A definição de tributo dada pelo seu art. 3º cumpre a função de controlar o exercício da competência estatal (legislativa e executiva), fixando critérios para instituição e cobrança dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, tal qual desenhados constitucionalmente, conforme demonstram as estruturas normativas:

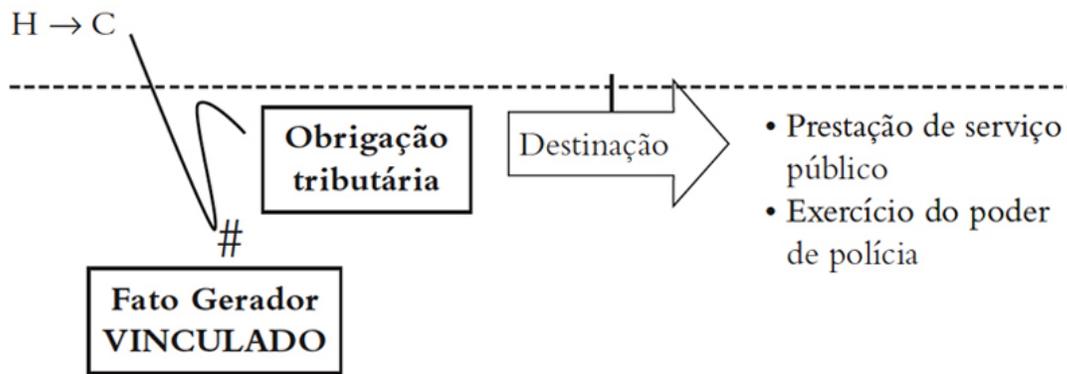
---

## IMPOSTOS



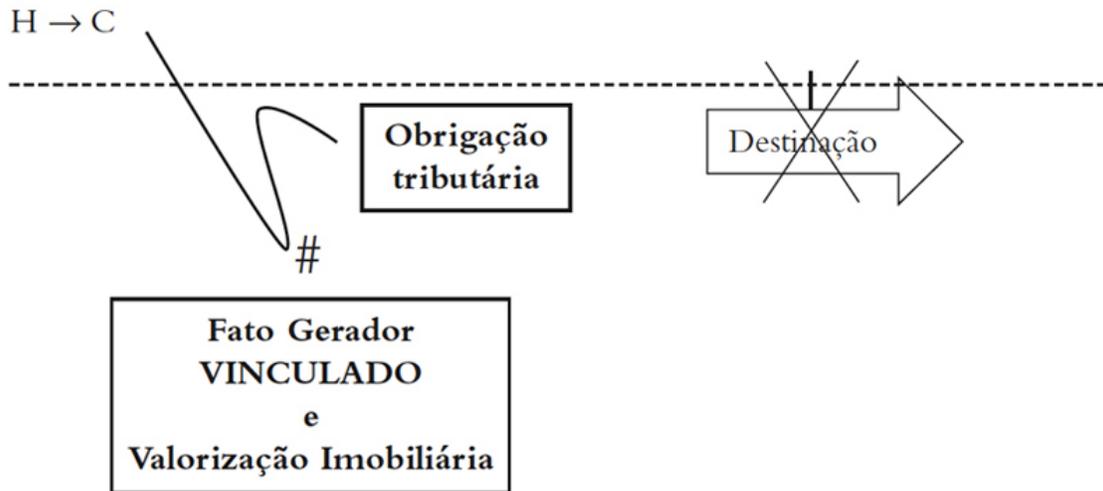
---

## TAXAS

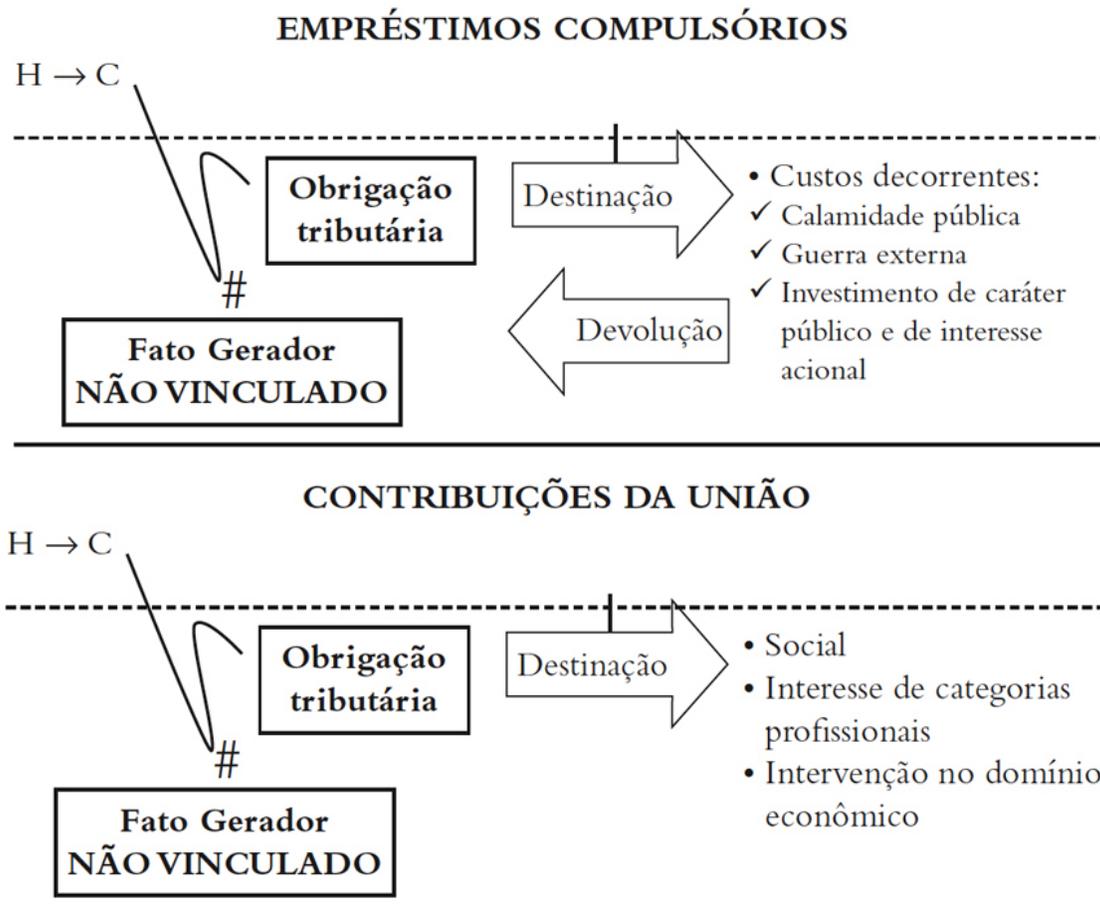


---

## CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA



Pouco depois da promulgação do CTN, surge um novo sistema tributário na CF/1967 que, por sua vez, traz novas espécies tributárias, não contempladas na redação do CTN: os *empréstimos compulsórios* e as *contribuições*, que refletem estrutura normativa diferenciada:



As contribuições, como refletido acima, têm um diferencial com relação às espécies tributárias previstas na CEUB/1946 (impostos, taxas e contribuições de melhoria): *elas exigem, para a caracterização de sua espécie, a destinação específica do produto de sua arrecadação.*

Não possuem materialidade pré-definida como os impostos (bases de incidência previstas para cada ente federativo), as taxas (cobradas em razão do exercício do poder de polícia e/ou pela utilização, efetiva

ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis) e as contribuições de melhoria (cobradas em razão da valorização, por obra pública, de imóvel de particular), mas possuem requisito fundamental: devem ser *destinadas* aos fins a que se propõem, seja como forma de investimento social (contribuições sociais), como forma de intervir no domínio econômico (CIDE)<sup>26</sup>, para custear serviços prestados no interesse de categorias profissionais etc. Este elemento fundamental também deve ser controlado, tal qual ocorre com o controle da competência legislativa (validade material), na aplicação da Regra-Matriz de Incidência Tributária (validade formal).

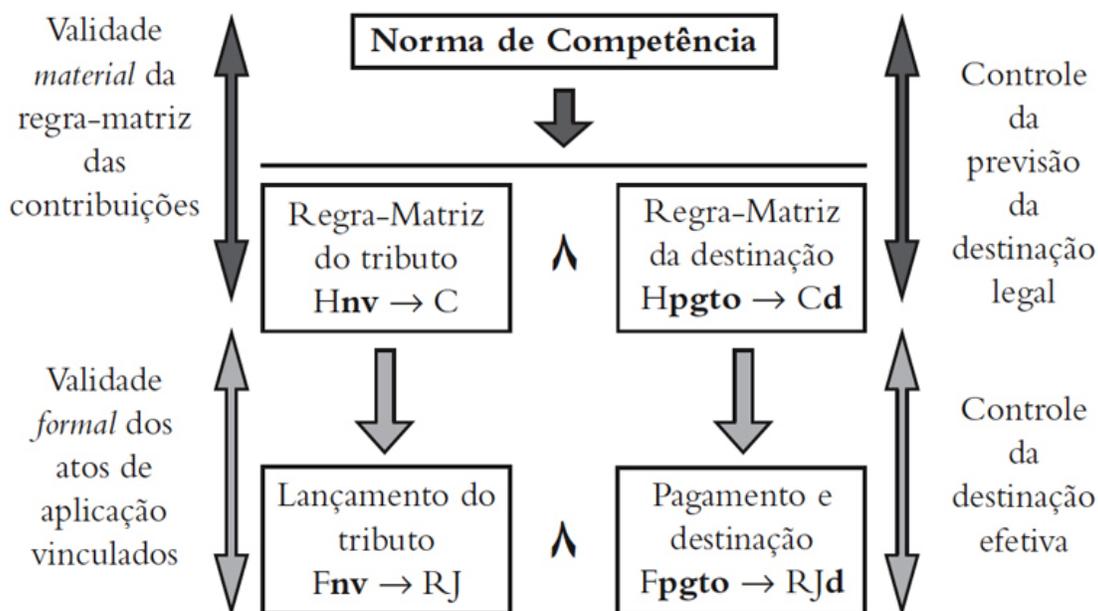
#### 7.4.2 O surgimento das contribuições e a destinação do produto da arrecadação: um novo conceito de tributo a partir do Código Tributário Nacional e da Constituição de 1988

Podemos afirmar, diante do quanto exposto acima, que, para as contribuições, a definição de tributo do art. 3º não se presta tal qual posta isoladamente no CTN, como forma de controle do exercício da competência tributária do Estado. Esta definição se presta muito à delimitação das formas de constituição e extinção da relação jurídico-tributária entre Fisco e Contribuinte. No entanto, para a caracterização das contribuições, é necessário o controle de momento posterior: *o momento da destinação do quantum pago pelo contribuinte*.

É nesse sentido que, remodelando o conceito do CTN, propomos definição de tributo que abarque tanto sua *cobrança* mediante atividade administrativa plenamente vinculada, como a *destinação do produto* da arrecadação, no caso das contribuições, de acordo com a CF/1988, também mediante atividade administrativa plenamente vinculada:

*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, **cobrada e destinada** mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Esse novo conceito nos permite reconstruir a norma que rege a competência tributária da União para a instituição das contribuições, possibilitando o controle de sua validade *material e formal*:



A *validade material* traduz-se na (i) adequação da Regra-Matriz de Incidência Tributária (que imputa à hipótese normativa não vinculada à atuação estatal, conseqüência de pagar o tributo ao Estado) e na (ii) adequação da Regra-Matriz da Destinação (que vincula a hipótese de pagamento de Contribuição à destinação prevista). Em outras palavras, é por meio das regras de estrutura que disciplinam a instituição das contribuições que se pode aferir a validade, que chamamos *material*, das normas que instituem as regras-matrizes desses tributos.

Em outro plano, a *validade formal* traduz-se no controle da produção das co-respectivas normas individuais e concretas que aplicam essas regras-matrizes de (i) incidência e (ii) destinação, mediante subseqüentes atos administrativos de realização do crédito tributário e da destinação. Em outras palavras, são as normas administrativas que permitem-nos controlar a validade, que chamamos *formal*, do exercício da competência do Estado-executivo, na realização das normas gerais e abstratas que regem as contribuições.

Trilhando este caminho de exigir, a partir da definição de tributo remodelada com a CF/1988, a destinação do produto da arrecadação

das contribuições mediante atividade administrativa plenamente vinculada, é que talvez possamos fazer valer as regras orçamentárias e trazer, para a clareza, as normas que regem as atividades estatais, no que se referem aos gastos públicos.

#### 7.4.3 O controle da validade formal da regra-matriz da destinação e a repetição do indébito tributário

Após a instituição da contribuição e da previsão legal da destinação do produto de sua arrecadação (Regra-Matriz de Incidência Tributária e Regra-Matriz da Destinação), cabe ao contribuinte promover a incidência da primeira (no lançamento por homologação) e ao Estado a incidência da segunda, realizando-se a aplicação dos recursos arrecadados aos fins que se destinam.

Na esteira do que foi exposto, cabe a citação da instigante tese de doutorado em que Paulo Ayres Barreto<sup>27</sup>, levando a termo raciocínio semelhante, identifica quatro possibilidades para a não destinação do produto arrecadado, cada qual com conseqüências jurídicas específicas: (i) desvinculação por parte de emenda constitucional; (ii) desvinculação expressa ou tácita, no plano legal; (iii) desvinculação por disposição infralegal; e (iv) desvinculação no plano fático.

No primeiro caso, teríamos ofensa a direitos e garantias individuais dos contribuintes e, portanto, inconstitucionalidade desse tipo de previsão normativo-constitucional, a teor da chamada DRU – Desvinculação de Receitas da União, prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

No segundo caso, teríamos o desdobramento em cinco situações de desvinculação legal: (ii.i) não-orçamentária, posteriormente à criação do tributo, caso em que a contribuição seria imediatamente inconstitucional por ausência de cumprimento de requisito essencial para a caracterização dessa espécie tributária; (ii.ii) orçamentária, posteriormente à criação do tributo, ocasião em que haveria descaracterização da “contribuição”, pois esta só assim o é quando o montante arrecadado seja aplicado na finalidade que deu causa a sua instituição e, portanto, caso isso não ocorra, tem o contribuinte o direito de repetição de indébito, porquanto seu débito estaria atrelado à

destinação dos recursos pagos; (ii.iii) alteração da destinação original, mas com a manutenção da finalidade essencial, hipótese em que teríamos um novo tributo (não pela alteração da Regra-Matriz de Incidência Tributária, mas pela alteração da destinação), sujeito ao princípio da anterioridade para ser exigido, por exemplo; (ii.iv) ausência de previsão expressa sobre o destino do produto da arrecadação, caso em que, não havendo existência desse vínculo necessário (entre contribuição e destino do produto arrecadado), estaríamos diante de qualquer espécie tributária (com sua constitucionalidade a ser apreciada) que não contribuição; e (ii.v) expressa previsão de desvinculação de órgão, fundo ou despesa, hipótese à qual se aplica o mesmo raciocínio anterior.

No terceiro caso, a análise recairia sobre a alteração ou não da natureza do tributo pela desvinculação ou desvio da destinação por instrução normativa, portaria, ou qualquer outro instrumento infralegal, em momento posterior à extinção da relação jurídico-tributária. Isto quer dizer que as normas que instituem a contribuição e prevêm a destinação permanecem intactas no plano legal: a destinação legal não ocorre em razão de ato de aplicação de outra norma que prevê destinação diversa. Nesse caso, o ato administrativo é produzido em desconformidade com a lei e, portanto, deve ser desconstituído com eficácia retroativa. Ou seja, se o dinheiro arrecadado não seguiu a previsão legal, acompanhando o destino infralegal, teria o contribuinte o direito de repetir os valores pagos, já que, nesse caso, não havia competência para arrecadação de contribuição às finalidades em que foram aplicados seus recursos.

No quarto e último caso, segundo o autor, temos ato administrativo que é produzido em desconformidade com a lei, dando destino diverso ao previsto legalmente, o que enseja, também, repetição do indébito tributário por descaracterização da espécie tributária criada (contribuição).

## **7.5 Conclusão: respostas às questões**

### 7.5.1. Existe autonomia entre o direito tributário e o direito financeiro?

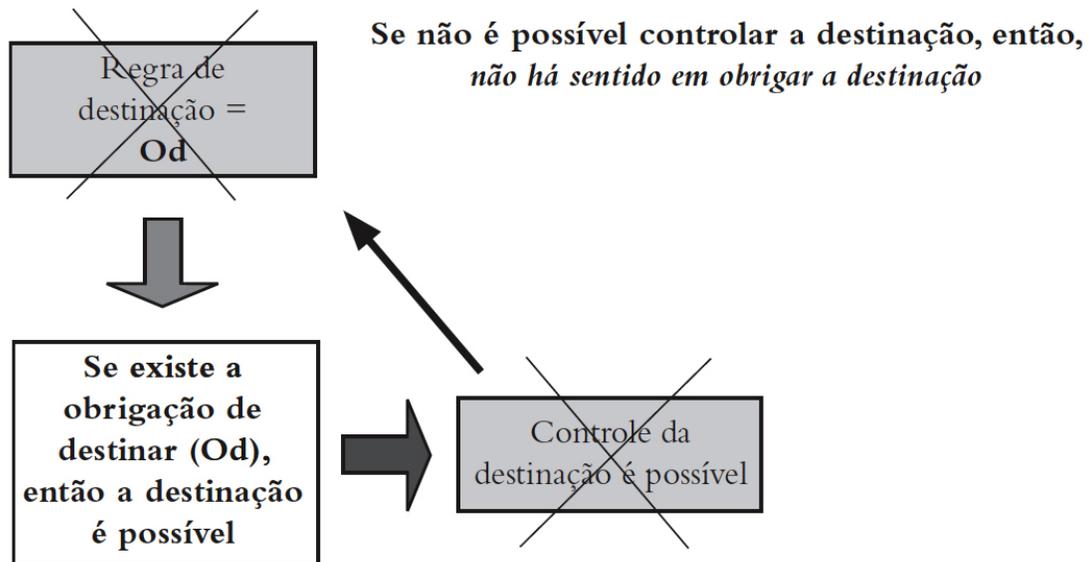
Não. A chamada “autonomia didática” é auto-limitação que não encontra justificativa no nível do objeto (direito positivo). O direito é uno e contínuo no processo de causalidade jurídica. Cindi-lo implica mutilar sua inerente complexidade, causando prejuízo na análise de novos fenômenos e novas perspectivas do direito tributário.

### 7.5.2. A destinação é relevante na classificação das espécies tributárias?

Sim. Configura a consciência de outras normas que explicam a complexidade das contribuições especiais e justifica sua existência perante a CF/1988. Devemos considerar, concomitantemente, os critérios trazidos pelo CTN e pela CF/1988 para, a partir desses enunciados, construir a classificação das espécies tributárias. E é nesse cotejo que verificamos que a destinação é um dos critérios relevantes para diferenciar as espécies tributárias.

### 7.5.3 O critério da destinação é relevante no controle da competência tributária das “contribuições”?

Sim. Enquanto a destinação legal justifica a competência material para instituir contribuições, a destinação efetiva realiza concretamente esse diferencial específico. A inexistência de possibilidade de controle da destinação efetiva, seja pela obscuridade das regras orçamentárias, seja pela falta de transparência nos gastos públicos, desqualifica a necessidade da destinação legal e compromete a própria existência das chamadas contribuições. Em suma, tal competência só se justifica perante o controle de sua realização. Se não é possível controlar essa validade *formal* do exercício da competência administrativa na realização da regra da destinação, não há sentido jurídico em obrigá-la (Od):



## REFERÊNCIAS

AMED, José Fernando; NEGREIROS, José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinfresp, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BELLAN, Daniel Vitor Bellan. Contribuições de intervenção no domínio econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 78.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. [CEUB/1946]. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 18/1965**. [EC n. 18/65]. Brasília, 1º dez. 1965.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172. **Código Tributário Nacional**. [CTN]. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. [CF/1967]. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 1/1969.** [EC n. 1/69]. Brasília, 17 out. 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_ anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_ anterior1988/emc01-69.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** [CF/1988]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 3/1993.** [EC n. 3/93]. Brasília, 17 mar. 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 12/1996.** [EC n. 12/96]. Brasília, 15 ago. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc12.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc12.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 33/2001.** [EC n. 33/2001]. Brasília, 11 dez. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.336.** Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE), e dá outras providências. Brasília, 19 dez. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10336.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10336.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 39/2002.** [EC n. 39/2002]. Brasília, 19 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc39.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc39.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 41/2003.** [EC n. 41/2003]. Brasília, 19 dez. 2003. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc41.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc41.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 42/2003**. [EC n. 42/2003]. Brasília, 19 dez. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)>.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. 2000; 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis**. São Paulo: Del Rey, 1992.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GUIBOURG, Ricardo *et al.* **Lógica, proposición e norma**. 1. ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002.

PEIXOTO, Daniel Monteiro; SANTI, Eurico Marcos Diniz. Aspectos controvertidos do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Tributação do setor comercial**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 430-431.

1 Partimos da premissa de que essas contribuições têm natureza jurídica tributária. Outrossim, concordando com Sacha Calmon Navarro Coelho, acreditamos que a determinação da natureza jurídica das contribuições perde relevância ao admitirmos que expressamente a Constituição outorgou-as o regime jurídico tributário, ao menos para o exercício da competência pela União. Se a natureza jurídica é determinante para a aplicação do regime jurídico pertinente e este já está expressamente posto, não há muito por que insistir em argumentações dogmáticas. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis**. São Paulo: Del Rey, 1992, p. 265.

2 Utilizamos “ramos” entre aspas para não denotar a idéia de que o direito possa ser *cindido* em diferentes formas de atuação (civil, tributária, penal etc.). Na verdade aqui nos referimos apenas ao corte metodológico promovido pela Ciência do Direito Tributário, para delimitação de seu objeto de estudo: a cisão do direito em ramos é apenas recurso didático-

metodológico. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 13-15.

[3](#) Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 140: “A relação tributária é regida pelo direito tributário; a destinação dos dinheiros é questão não-tributária, mas constitucional-financeira, de direito orçamentário. Assim, não tem cabimento – no trato jurídico do tema – incluir na definição do tributo a destinação do seu produto (...). É correta sob a perspectiva da ciência das finanças, mas totalmente errada para o direito, a definição de imposto que assinala a circunstância de corresponder às despesas gerais e indetermináveis do poder público, ou que afirma ser taxa o tributo cujo produto da arrecadação custeia um serviço público”.

[4](#) A exemplo disso, vimos a criação da CPMF pela Emenda Constitucional n. 12/96 (que substituiu o IPMF criado pela Emenda Constitucional n. 3/93), a criação do ICMS – Importação pela Emenda Constitucional n. 33/2001, a criação da COSIP pela Emenda Constitucional n. 39/2002 e a criação da contribuição dos Inativos pela Emenda Constitucional n. 41/2003.

[5](#) Cf. AMED, José Fernando; NEGREIROS, José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinfresp, 2000, p. 299-304.

[6](#) Cf. Gráfico apresentado no III Encontro do Núcleo de Estudos Tributários da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, em 30 de junho de 2004, com o tema Tributação e Despesa Pública: Resgatando o Direito Financeiro.

[7](#) Gráfico utilizado pelo professor Raul Velloso no III Encontro do Núcleo de Estudos Tributários da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, em 30 de junho de 2004, com o tema Tributação e Despesa Pública: Resgatando o Direito Financeiro.

[8](#) Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. 2000, p. 27-28.

[9](#) Arts. 15, 16, 19, 21 e 29.

[10](#) Art. 30, I, e parágrafo único.

[11](#) Art. 30, II.

[12](#) Art. 30, III.

[13](#) Art. 4º da Emenda Constitucional n. 18/65.

[14](#) Art. 17 da Emenda Constitucional n. 18/65.

[15](#) Art. 21, § 2º, I. As contribuições tendo em vista a intervenção no domínio econômico também estava regulada no art. 163, parágrafo único.

[16](#) Art. 18, § 3º, e art. 21, § 2º, II.

[17](#) Arts. 145, I, 153, 155 e 156.

[18](#) Art. 145, II.

[19](#) Art. 145, III.

[20](#) Art. 148.

[21](#) Arts. 149, 149A, 195, 212, § 4º, e 239.

[22](#) Nos dizeres de Daniel Monteiro Peixoto e Eurico Marcos Diniz de Santi, uma das prerrogativas da competência legislativa tributária são “as situações fáticas tomadas como pressupostos para o surgimento da permissão de legislar sobre determinada matéria” (localizadas no antecedente da norma de competência). Dentre essas situações está o que chamam de ‘hipótese objetiva’, ou seja, “circunstâncias que devem ou não ocorrer para que surja determinada autorização”, o que se dá, exatamente, com os empréstimos compulsórios. Cf. PEIXOTO, Daniel Monteiro; SANTI, Eurico Marcos Diniz. Aspectos Controvertidos do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na Importação. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). **Tributação do setor comercial**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 430-431.

[23](#) Tácio Lacerda Gama bem afirma que “As contribuições especiais e os empréstimos compulsórios (...) são tributos cujo regime tributário não se ajusta a uma classificação tripartida. Estas exações são instituídas com finalidades específicas, sujeitando-se a regras também específicas, que não se amoldam perfeitamente às três categorias propostas acima”. GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 104-105.

[24](#) Para os objetivos a que se presta esse trabalho, consideraremos “finalidade” e “destinação do produto da arrecadação”, como sinônimos, ou seja, requisitos para o exercício da competência prevista no art. 149, da Constituição.

[25](#) O número de casos possíveis para as relações entre critérios combinatórios será sempre  $2^n$ , onde “n” será o número de variáveis a serem combinadas e “2” representará a dualidade dos valores de cada variável (sim ou verdadeiro e não ou falso). Cf. GUIBOURG, Ricardo *et al.* **Lógica, proposición e norma**. 1. ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002, p. 49.

[26](#) “Não falaremos aqui sobre a ‘ambigüidade’ das CIDEs, no sentido de que podem traduzir instrumento de atuação estatal na economia, tanto sua própria arrecadação (a instituição e cobrança da CIDE já seria a própria forma de o Estado intervir no domínio econômico, cf. BELLAN, Daniel Vitor Bellan. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 78, p. 21. quanto a destinação do produto arrecadado. Em sentido contrário à posição da extrafiscalidade dominante de Bellan, Daniel Monteiro Peixoto e Eurico Marcos Diniz de Santi afirmam que “o mero impacto na economia quando da criação do gravame tributário (efeito extrafiscal) não é fator determinante na identificação da espécie tributária. Todos os tributos, salvo em modelos ideais, são distorcivos, isto é, influenciam o comportamento dos agentes econômicos”. PEIXOTO, Daniel Monteiro; SANTI, Eurico Marcos Diniz, *op. cit.*, p. 436-437.

[27](#) BARRETO, Paulo Ayres. **As contribuições e a destinação do produto da arrecadação**. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: PUC-SP, 2005, p. 201-229.

# 8 A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

*Marcio Roberto Alabarce*

*Professor do programa de educação continuada e especialização em direito GVlaw; mestre e doutorando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; juiz no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo; advogado de empresas em São Paulo.*

## 8.1 A evolução do sistema constitucional de tributação sobre o consumo no Brasil

Entre os tributos atualmente cobrados no país, é possível incluir na relação dos que oneram de forma direta o consumo o ICMS (imposto estadual sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), o IPI (imposto federal sobre produtos industrializados), o ISS (imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza), o PIS (contribuição social destinada ao custeio do Programa de Integração Social) e a COFINS (contribuição social destinada ao custeio da Seguridade Social).

Dizemos que tais tributos oneram o consumo devido ao fato de sua característica permitir o repasse aos consumidores do ônus financeiro a eles correspondentes quando da formação dos preços de venda de bens, serviços e outras utilidades. Que característica é essa? É o fato de recaírem sobre o valor das operações, o preço dos serviços ou o montante das receitas auferidas pela venda ou pela prestação de serviço. Por isso nos permitimos incluir em uma mesma classificação tributos que possuem hipóteses (fatos geradores) e bases de cálculo bastante diferenciadas. Trata-se, naturalmente, de classificação que leva em conta aspecto econômico – o repasse aos preços<sup>1</sup> – decorrente de suas características normativas de cada um desses tributos<sup>2</sup>.

A análise do sistema constitucional tributário criado pelo constituinte de 1988 revela um sistema tributário que, em larga

medida, aproveita a experiência acumulada durante a vigência das Constituições anteriores, especialmente no que se refere aos tributos que oneram o consumo de bens, serviços e outras utilidades em geral, em que se verifica uma marcante continuidade entre as disposições constantes do sistema criado em 1988 e dos anteriores.

No que se refere a esses tributos, vale lembrar que, em 1946, cabia à União a cobrança de imposto sobre o “consumo de mercadorias” (CEUB/1946, art. 15, II), além dos impostos únicos<sup>3</sup>. Os Estados e o Distrito Federal eram competentes para cobrar o imposto sobre “vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais ...” (CEUB/1946, art. 19, IV)<sup>4</sup> e sobre a “exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro ...” (CEUB/1946, art. 19, V). Aos Municípios, por sua vez, competia a cobrança do imposto “de indústrias e profissões” (CEUB/1946, art. 29, III) e do imposto “sobre diversões públicas” (CEUB/1946, art. 29, IV). Não havia, na época, tributação sobre o valor agregado ou tributação não-cumulativa.

A Emenda Constitucional n. 18/65 promoveu ampla reforma tributária<sup>5</sup>, representando uma mudança significativa no sistema tributário brasileiro<sup>6</sup>. Essa reforma criou o imposto federal “sobre produtos industrializados”, com perfil não-cumulativo, introduzindo no plano constitucional um novo conceito na tributação do consumo<sup>7</sup>. Foi essa Emenda que criou o imposto estadual “sobre operações relativas à circulação de mercadorias” (com adicional devido aos Municípios), também não-cumulativo<sup>8</sup>, o imposto federal sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os estritamente municipais e o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza<sup>9</sup>.

A introdução da não-cumulatividade no sistema tributário nacional teve como objetivo declarado evitar os efeitos perniciosos dos impostos plurifásicos cumulativos, tal como o antigo imposto de vendas. Em sua origem, este imposto era multifásico, porque incidia em todas as operações realizadas por industriais, ainda quando vendessem seus produtos a outros industriais para que estes os utilizassem como insumo em sua linha de produção, e cumulativo,

porque o imposto pago sobre os insumos empregados na produção não era tomado em consideração no cálculo do imposto incidente sobre o produto a que se integravam.

Em notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu de Machado Derzi lembra que os tributos não-cumulativos, idealmente, não devem ser suportados (financeiramente) pelos agentes econômicos da produção ou da circulação, mas sim onerar quem os consome. Para ela,

em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto da modalidade do ICMS é considerado o ideal, exatamente por suas qualidades: – é neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado; – onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado; – oferece maiores vantagens ao Fisco, pois, sendo plurifásico, o ICMS permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca, ademais, todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência. (...) Essas são as razões pelas quais a Constituição brasileira insiste em um complicado imposto plurifásico, não-cumulativo, sobre a circulação de mercadorias. Essas as razões pelas quais a Europa adotou e mantém o mesmo tributo, em lugar de um simples imposto monofásico sobre o consumo, que não pode oferecer as mesmas conseqüências positivas<sup>10</sup>.

Com o advento da CF/1967 e da Emenda Constitucional n. 1/69, o cenário da repartição das competências tributárias pouco se alterou. Foi mantido o princípio da não-cumulatividade no plano constitucional – aplicável ao ICM e ao IPI, mas não ao ISS – e, de um modo geral, foram preservadas as demais competências impositivas atribuídas pela Emenda Constitucional n. 18/65.

Em 1988, a repartição das competências impositivas foi um pouco alterada. Quanto à tributação sobre o consumo, há de ser ressaltada a transferência das competências para instituir e cobrar impostos sobre os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações (antes federal) aos Estados e ao Distrito Federal e a extinção dos impostos únicos. Outra mudança relevante foi a

ampliação das competências da União para a criação das contribuições, que hoje representam parcela significativa da arrecadação tributária federal. Foram também aperfeiçoados os fundos de participação dos Estados e Municípios na arrecadação federal e estadual.

## 8.2 A complexidade do sistema de tributação sobre o consumo no Brasil

Por uma questão de razoabilidade, um sistema tributário constitucional como o brasileiro, extenso, casuístico e detalhista, não poderia servir como fundamento de validade para um sistema infraconstitucional menos extenso ou complexo. Essa complexidade é acentuada pelo fato de existir uma infinidade de normas oriundas de documentos normativos provenientes dos mais diversos órgãos, que compreendem o legislador complementar, os legisladores ordinários da União, Estados e Municípios, e os mais variados órgãos públicos com “autoridade” para a edição de atos referentes à matéria tributária.

À estrutura federal adotada pelo constituinte, que, por si só, dá origem à repartição constitucional das rendas e aos conflitos horizontais de competência tributária daí decorrentes, alia-se a pluralidade e a complexidade socioeconômica dos dias atuais, tornando necessário um sistema tributário altamente diversificado e complexo, como, inclusive, observa Misabel Abreu Machado Derzi<sup>11</sup>. Nem poderia ser diferente, pois, com a evolução da tecnologia, acentuaram-se a comunicação e o comércio entre os diferentes povos; as estruturas e relações econômicas, antes simples, tornam-se mais complexas e dinâmicas a cada dia. O mundo atual apresenta ao homem uma multiplicidade de alternativas, em termos de comunicação, transporte, consumo, entretenimento etc., jamais pensada, de difícil apreensão, percepção e assimilação.

Esses elementos permitem vislumbrar algumas razões pelas quais o sistema tributário atual é marcado por uma acentuada particularização, pela alta diversificação dos meios e modos de tributar e pela inexistência de programas uniformes de política fiscal.

Essas características decorrem da equação segundo a qual a quantidade de meios e formas possíveis de tributação cresce à medida que diferentes pessoas políticas possuem competência para criar ou disciplinar a cobrança de tributos, e, do mesmo modo, à medida que aumenta a quantidade e variedade dos negócios praticados entre os particulares.

A complexidade do sistema tributário brasileiro, pois, não pode ser debitada apenas na conta do legislador, pois isso, em larga medida, reflete a complexidade do mundo atual e a complexidade de uma estrutura federativa (embora, devemos admitir, a pouca afeição que o legislador nacional dispensa à racionalidade, à sistematização e ao planejamento prejudiquem esse cenário).

Nesse tocante, para disciplinar a atividade estatal de tributar, circunscrevendo o exercício das competências legislativas atribuídas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, integra o subsistema constitucional tributário brasileiro um conjunto de normas que permitem a instituição de tributos: as normas de competência tributária.

O principal critério utilizado pelo constituinte para repartir as competências tributárias entre as pessoas políticas foi a enumeração de classes de eventos (auferir renda, ser proprietário de imóvel urbano ou rural, realizar negócio jurídico que acarrete a transmissão de propriedade imobiliária, auferir receita, auferir lucro, prestar serviço público etc.)<sup>12</sup> que poderão ser utilizados pelo legislador para a composição da hipótese normativa de cada tributo. Com a ressalva de que a União pode invadir as competências de Estados, Distrito Federal e Municípios por intermédio dos impostos extraordinários, podemos dizer que, ao atribuir à União a competência para instituir, com exclusividade, tributos que tenham hipótese normativa erigida a partir de critérios selecionados da classe de eventos “A”, aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir, com exclusividade, tributos que tenham hipótese normativa erigida a partir de critérios selecionados da classe de eventos “B”, e aos Municípios e Distrito Federal a competência para instituir, com exclusividade, tributos que tenham hipótese normativa erigida a partir de critérios selecionados da

classe de eventos “C”, o constituinte utilizou, como critério de repartição das competências, o critério material possível do arquétipo tributário.

Não percamos de vista que a descentralização política, que é característica de um Estado Federal como o Brasil, manifesta-se de modo evidente na instituição e arrecadação dos tributos estaduais, distritais e municipais. Daí por que outro importante critério para a repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas – particularmente entre Estados e Distrito Federal e entre Municípios e Distrito Federal – foi o critério territorial.

Com efeito, para tributos que podem ser instituídos por mais de uma pessoa política, de forma concorrente, a repartição da competência tributária não se limita à circunscrição da consistência material da respectiva hipótese normativa (o “que” é objeto de tributação). Em tais casos, a construção das normas de competência tributária relacionadas com os tributos que poderão ser instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios depende de um critério territorial que – embora de difícil operacionalização em alguns casos – atribui a cada uma dessas pessoas políticas a competência para instituir o tributo sobre fatos ocorridos em um dado território (“onde” ocorre o fato objeto de tributação)<sup>13</sup>.

Assim é que, de acordo com critérios de materialidade e territorialidade, as competências foram distribuídas entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal. A descentralização das competências tributárias justifica uma parcela considerável da complexidade ínsita ao Sistema Tributário Nacional, pois diversos são os entes políticos que podem expedir enunciados prescritivos sobre a matéria tributária; diferentes são as pessoas políticas que instituem tributos sobre eventos cuja diferença, nem sempre, está clara, seja do ponto de vista material, seja do ponto de vista territorial.

Particularmente, a descentralização das competências impositivas cria dificuldades para a implementação de uma política fiscal comum aplicável aos tributos sobre o consumo no país. É que, sendo três as ordens estatais competentes para tributar o consumo no país, totalizando 5.592 pessoas políticas distintas – as 3 ordens estatais: a

União (1), os Estados (27) e os Municípios (5.564) – dificilmente as orientações de política fiscal adotada por um desses entes serão adotadas por todos os demais<sup>14</sup>.

Por isso, ao mesmo tempo em que o Governo Federal desonera do PIS e da COFINS a realização de obras voltadas à infra-estrutura de transportes, objetivando acelerar o crescimento do país<sup>15</sup>, os Estados continuam a cobrar ICMS pelas alíquotas geralmente aplicáveis (17% a 25%) sobre operações com os insumos básicos para a construção civil, e os Municípios continuam a exigir o ISS sobre os serviços de construção civil com as alíquotas normais, compreendidas entre 2% e 5%. Desuniformidade nas medidas de política fiscal relativamente aos tributos sobre o consumo decorrem de diferenças quanto às necessidades orçamentárias de cada ente e de orientação quanto ao setor da economia a incentivar.

Outra particularidade ao sistema brasileiro de tributação sobre o consumo decorre do fato de Estados e Municípios partilharem do produto da arrecadação de impostos arrecadados pela União (por exemplo, o IPI) e os Municípios partilharem do produto da arrecadação de impostos arrecadados pelos Estados (entre outros, o ICMS). Essa característica acaba por condicionar os rumos da política orçamentária de Estados aos rumos da União e aos rumos da política orçamentária dos Municípios à União e aos Estados.

Quanto às complexidades do sistema tributário brasileiro, pondere-se, no particular, a situação especial da principal fonte de arrecadação dos Estados: o ICMS.

O ICMS é um imposto que tem (a) normas nacionais definidas pela lei complementar; (b) leis estaduais que o regulam; (c) alíquotas interestaduais estabelecidas pelo Senado Federal; (d) alíquotas diferentes em função da mercadoria ou serviço, em função do Estado de origem ou destino, e, em alguns casos, em função do destinatário da mercadoria ou serviço; (e) diferentes tratamentos dispensados às operações e prestações (incidência, não-incidência, diferimento, substituição, suspensão, isenção e redução de base de cálculo); (f) competência descentralizada para a cobrança, o que dá origem a conflitos horizontais (regime de origem, destino ou misto) nem sempre

bem definidos pelas leis complementares que tratam da matéria; (g) aproveitamento de créditos de difícil e controversa operacionalização; (h) obrigações acessórias diferenciadas por categoria de contribuinte e conforme o Estado onde o contribuinte está estabelecido; e, por fim, (h) concessão de benefícios fiscais condicionados ao acordo (convênio) firmado por todos os Estados.

De todos os problemas acima referidos, ressentimo-nos, particularmente, da desuniformidade das alíquotas aplicáveis aos produtos e serviços nos diferentes Estados, do regime de cobrança do tributo em operações interestaduais – especialmente nas operações triangulares, envolvendo um terceiro Estado – e da obscura aplicação dos conceitos atinentes aos créditos de ICMS. Estes dois últimos aspectos, em particular, são causadores de muitas autuações e, por isso mesmo, representam um ônus elevado para o *passado* do contribuinte.

Do ponto de vista do orçamento público, críticas são direcionadas principalmente às regras relativas ao regime de cobrança do imposto, por propiciar incremento de receitas para uns Estados, e perdas para outros, e às restrições à concessão de benefícios fiscais ao ICMS.

Nesse sentido, a despeito de regras que condicionam a concessão de benefícios fiscais ao acordo (convênio) firmado entre todos os Estados, a sugerir a existência de uniformidade – ou, ao menos, harmonia – na política fiscal adotada pelos 27 Estados brasileiros, não foi ainda possível evitar a concessão irregular de benefícios fiscais relativos ao ICMS a diversos setores, o que é normalmente conhecido como “Guerra Fiscal”, que constitui na redução ou devolução do imposto pago como contrapartida à atração ou manutenção de investimentos em um dado Estado da Federação sem a concordância das demais Unidades da Federação.

Situação semelhante é aquela vivenciada pelos Municípios no que se refere ao ISS. Desde 2002, quando da promulgação da Emenda Constitucional n. 37/2002, os Municípios deixaram de possuir competência para conceder benefícios fiscais relativos ao ISS que importem na redução do imposto, de modo direto ou indireto, a um patamar inferior a 2% sobre o preço dos serviços prestados. Esse obstáculo à utilização ampla do ISS como instrumento de política

fiscal só há de ser vencido nos termos de regulação a ser editada por meio de Lei Complementar. A complexidade do ISS também decorre, assim como acontece com o ICMS, do fato de esse tributo ser cobrado de modo descentralizado. Além do problema da Guerra Fiscal, acima referido, a cobrança descentralizada do ISS carrega consigo a diversidade de alíquotas, a proliferação de conflitos horizontais, decorrente de critérios de determinação de competências tributárias nem sempre bem definidas pelas leis complementares que tratam da matéria, e as diferenças quanto às obrigações tributárias exigidas por cada Município.

Como se não bastasse a complexidade natural de um imposto regido parcialmente por normas nacionais, mas instituído e efetivamente regulado por leis locais, os particularismos dessa política fiscal descentralizada só induz maior complexidade na aplicação desse tributo.

### **8.3 Os 19 anos de Reforma Tributária (1988-2007)**

Como se afirmou, o sistema constitucional tributário criado pelo constituinte de 1988 revela um sistema tributário que aproveitou a experiência acumulada durante a vigência das Constituições anteriores, especialmente no que se refere aos tributos que oneram o consumo de bens, serviços e outras utilidades em geral. É claro que existem diferenças. Ainda assim, é fácil verificar certa continuidade entre as disposições constantes do sistema constitucional de 1988 e as dos anteriores.

Entretanto, embora o novo sistema constitucional possua muitos enunciados idênticos àqueles que existiam em textos anteriores, é preciso dizer que a nova Constituição não se comprometeu com as normas constitucionais contidas nos sistemas pretéritos, o que significa dizer que os enunciados que serviram de referência para o constituinte (que as reproduziu no novo texto) não são o fundamento de validade dos enunciados contidos na Carta de 1988, tampouco das normas a partir deles construídas.

Nesse particular, embora se reconheça a existência de constituições produzidas pela via consuetudinária, certo é que, entre nós, a manutenção de normas (ou enunciados) existentes nos regimes anteriores não decorre do costume, e sim do ato legislativo que positivou a Constituição Federal de 1988. Foi uma decisão política que optou pela relativa manutenção do sistema tributário anterior quando da elaboração da nova Constituição Federal. Para o constituinte brasileiro, a experiência constitucional pretérita não significa vinculação jurídica da nova Constituição Federal com suas predecessoras, mas, apenas, a adoção de um mecanismo de seleção por parte das pessoas que elaboraram e aprovaram o novo texto.

Essa relativa continuidade resultou da adoção de determinados mecanismos de escolha dos meios e modos de tributar no universo das formas possíveis, o que viabilizou a seleção do modelo tributário para o novo Estado brasileiro. Certamente, a relativa manutenção do regime anterior não decorreu de falta de opções apresentadas ao constituinte. Apenas para citar uma delas, Raimundo Eloi de Carvalho lembra de proposta elaborada pela Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa, da Secretaria de Planejamento da Presidência da República à época da Assembléia Nacional Constituinte. Essa proposta tinha como objetivo aperfeiçoar a tributação sobre o valor agregado implantada em 1967, com a criação de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) de base ampla. Como lembra o monografista, a proposta foi precedida de análise sobre a situação do sistema tributário então vigente, especialmente no que se refere à inter-relação entre o ICM e o ISS<sup>16</sup>. Apesar das virtudes da proposta, a incerteza quanto à manutenção de receitas tributárias por parte dos Estados foi o principal aspecto que, como ressalta o autor, motivou a rejeição dessa proposta pela Assembléia Nacional Constituinte. Essa incerteza, aliás, é das principais preocupações que norteiam quaisquer discussões a respeito de mudanças estruturais no sistema de tributação<sup>17</sup>.

Assim é que, com base em ampla e flexível moldura de referências, o constituinte originário decidiu e selecionou, dentre as alternativas à sua disposição, aquelas que pareciam satisfazer suas expectativas. A

história mostrou que a experiência acumulada até então não foi suficiente para que as seleções realizadas à época ficassem imunes a descontentamentos.

Assim é que, desde a promulgação do novo texto constitucional, diversas foram as ocasiões em que mudanças no sistema tributário nacional foram colocadas em debate. Até o momento, o sistema constitucional tributário de 1988 foi modificado em 17 ocasiões diferentes pela inserção, modificação ou supressão de enunciados no corpo da Constituição Federal, efetivada pela promulgação de emendas constitucionais relativas à tributação, incluindo as mais recentes: a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, e a Emenda Constitucional n. 47, de 5 de julho de 2005.

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 até os dias atuais, não foram poucas as questões relativas à *Reforma Tributária* que freqüentaram – e ainda freqüentam – as mesas de debate e pautas de reunião em todo o país. Mesmo o advento de quase duas dezenas de Emendas Constitucionais, de inúmeras leis, decretos, instruções normativas e outros atos infralegais não foram suficientes para que diversos atores sociais considerassem suas demandas ou insatisfações satisfeitas.

Pelo contrário, cada uma das modificações introduzidas nos diferentes tributos criou novas insatisfações, novas demandas, e, por conseguinte, novas regulações, e assim sucessivamente. Isso se verifica, visivelmente, na disciplina dos tributos que recaem sobre o consumo – ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS – aos quais estão direcionadas grande parcela de demandas e insatisfações dos mais diferentes agentes econômicos (empresas, consumidores) e de diferentes órgãos de governo nas esferas federal, estadual e municipal<sup>18</sup>.

É que esses tributos incidem diretamente sobre as atividades realizadas pelos contribuintes: sobre a venda, sobre a prestação de serviços, sobre o auferimento de receitas. São tributos plurifásicos, que tendem a afetar diretamente o preço dos bens, serviços e outras utilidades e, por isso mesmo, o resultado, o sucesso ou insucesso dos empreendimentos empresariais. Por serem os tributos que incidem

sobre o produto das atividades empresariais, e que, nessa medida, afetam diretamente o seu resultado, podem criar equilíbrio ou desequilíbrio entre a carga tributária suportada por cada uma dessas atividades.

Devido a esse efeito direto sobre os preços de bens, serviços e outras utilidades, são tributos que mais facilmente viabilizam a concessão de incentivos à economia, à produção e ao consumo, e que permitem ao Estado tratar de outros objetivos de sua política de governo, além dos objetivos meramente fiscais<sup>19</sup>. As características dos tributos sobre o consumo tornam-nos mais expostos a críticas dos agentes sociais. Esses aspectos justificam – ao menos em parte – a presença de tributos sobre o consumo nos debates relativos à redefinição dos rumos da política fiscal do país. Para lidar com questões relativas à competitividade – inclusive internacional – portanto, os tributos sobre o consumo são os que mais despertam a atenção no que se refere à *Reforma*.

Por outro lado, são os tributos que representam a maior arrecadação nacional. É sabido que uma preocupação sensível dos governos – a primeira, talvez – é o equilíbrio da arrecadação<sup>20</sup>. A função primordial da tributação, aliás, é o custeio do serviço público. Em tal cenário, como os tributos que oneram o consumo são eficazes instrumentos de arrecadação, acabam sendo considerados como um dos principais veículos de incremento das contas públicas. São eficazes em termos de arrecadação porque oneram diretamente as operações realizadas pelos principais setores da economia em suas várias etapas: agronegócio (ICMS), combustíveis e derivados de petróleo (ICMS), energia elétrica (ICMS), siderurgia e metalurgia (ICMS e IPI), fumo (ICMS e IPI), bebidas (ICMS e IPI), automobilística (ICMS e IPI), aeronaves (ICMS e IPI), telecomunicações (ICMS e ISS), serviços financeiros (ISS), construção civil (ISS), varejo (ICMS), concessões governamentais (ICMS e ISS), tecnologia de informação (ICMS e ISS) e outros.

Por suas características de incidência, tais tributos são devidos independentemente do período de maturação dos investimentos realizados nessas áreas, e não obstante o resultado de cada empreendimento, que são fatores geralmente determinantes para a

tributação sobre a renda ou lucro das empresas. É que estes últimos só oneram os ganhos líquidos do contribuinte, o que pode não se verificar, afetando a arrecadação. Ao revés, os tributos sobre o consumo oneram, sob o ponto de vista econômico, os dispêndios com a aquisição de bens, serviços e outras utilidades, ainda que o resultado seja negativo. Tal aspecto transforma esses tributos em instrumentos fundamentais da arrecadação pública.

Esses dois objetivos principais – incentivo à economia e arrecadação – convivem e se contrapõem na definição das políticas de Governo. Esse contraponto é digno do registro feito por Roberto Nogueira Ferreira, ao relatar a convocação de inúmeras entidades empresariais em 1995 pelo Governo Federal para a exposição das inúmeras Reformas Constitucionais que seguiriam a partir de então. A exposição da Reforma do Sistema Tributário foi conduzida pelo então Ministro Pedro Malan que, sem tratar especificamente dos pontos que seriam objeto da proposta presidencial<sup>21</sup>, considerou

absolutamente necessário promover tanto a REFORMA TRIBUTÁRIA, que preveja maior amplitude de contribuintes, desonere a produção e simplifique o recolhimento de tributos, como a REFORMA FISCAL, de forma que o governo passe não só a arrecadar mais e melhor como a gastar melhor o que arrecada<sup>22</sup>.

Pois bem, pelo menos até o final da década de 1990, o principal instrumento da política extrafiscal do Governo Federal foi o IPI. Foi manipulando suas alíquotas e regimes de incidência que o Governo Federal incentivou operações na Zona Franca de Manaus e demais regiões sensíveis da Região norte do país e estimulou a produção e o consumo de diversos tipos de produtos (cite-se, a título de exemplo, o incentivo à comercialização de produtos relativos à construção civil<sup>23</sup>). As características do IPI também permitiram a criação de regimes de estímulo a determinados setores da indústria e do comércio, como o setor de informática. Em tempos recentes, o IPI foi até mesmo o tributo utilizado como instrumento para que o Governo Federal desonerasse as exportações do ônus com o PIS e a COFINS (créditos presumidos).

Com o tempo, o IPI perdeu sua importância na arrecadação tributária da União, o que, em parte, resultou de seu uso como instrumento de política extrafiscal. Assim é que, após o final da década de 1990, o Governo Federal passou a manipular com maior desenvoltura as contribuições sociais, embora continuasse a utilizar o IPI como instrumento de sua política extrafiscal. A utilização mais ampla das contribuições sociais é justificável sob o ponto de vista fiscal à medida que as receitas arrecadadas com esses tributos não são repartidas com os Estados e com os Municípios. Para o orçamento da União – e da Seguridade Social – o aumento de 10% nas alíquotas de uma contribuição dessa natureza, pois, significará aumento de 10% na arrecadação (se, é claro, assumirmos que o aumento do tributo não causará impacto nas bases de arrecadação)<sup>24</sup>. É uma arrecadação completamente líquida, diferentemente do que ocorre com o IPI, e com os demais impostos cobrados pela União.

Com a maior desenvoltura da União na cobrança desses tributos, começou a ocorrer o excesso legislativo. Tomemos o exemplo do PIS e da COFINS: poucos foram os tributos que passaram por tantas modificações em tão pouco tempo quanto essas duas contribuições desde então. Nos dias atuais, o PIS e a COFINS são os principais instrumentos do Governo Federal para o incentivo à economia via medidas tributárias.

Depois de experimentar os regimes monofásicos, oportunidade em que o legislador federal “concentrou” a cobrança do PIS e COFINS que incidiriam sobre as operações de comercialização de determinados produtos na indústria, atacado e varejo, o perfil desse tributos foi submetido a uma radical mudança quando da introdução dos regimes de cálculo não-cumulativo aplicáveis ao PIS (desde 2002) e à COFINS (desde 2004).

Assumindo o risco de ignorar um ou outro diploma legal que tenha tratado dessa matéria, a introdução de enunciados prescritivos de direito positivo relativos à não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi realizada por meio da utilização de quase uma dúzia de Medidas Provisórias (desprovidas, no mais das vezes, da demonstração da urgência e relevância necessárias à legitimação desse expediente

normativo), convertidas nas Leis n. 10.637/2002 (MP n. 66/2002), 10.684/2003 (MP n. 107/2003), 10.833/2003 (MP n. 135/2003), 10.865/2004 (MP n. 164/2004), 10.925/2004 (MP n. 183/2004), 10.996/2004 (MP n. 202/2004), 11.033/2004 (MP n. 206/2004), 11.051/2004 (MP n. 219/2004), 11.116/2005 (MP n. 227/2004), 11.119/2005 (MP n. 232/2004) e 11.196/2005 (MP n. 255/2005). Ou seja, desde a criação desses regimes, que ocorreu há pouco menos de cinco anos, verifica-se a existência de onze Leis tratando da matéria.

A mudança entre o paradigma dominante até dezembro de 2002 (a cumulatividade do PIS e da COFINS) para o novo cenário (a não-cumulatividade do PIS e da COFINS) rearranjou importantes componentes econômicos na composição de custos da indústria, do comércio e da prestação de serviços, introduziu os *créditos* que os contribuintes poderiam utilizar para a obtenção da pretendida não-cumulatividade, aumentou as alíquotas aplicáveis a esses produtos, criou uma nova forma de desonerar as exportações etc. O equilíbrio econômico-financeiro anterior à criação desses regimes foi modificado, e essa modificação afetou de modo distinto cada um dos agentes da economia – inclusive o Fisco. Talvez daí tenham surgido demandas que ensejaram as sucessivas modificações posteriores.

Não importa se o objetivo foi o aumento da arrecadação, o combate à sonegação fiscal, a simplificação da legislação tributária, o estímulo ou desestímulo da produção ou consumo de um determinado produto ou serviço, a melhoria das condições de auditoria pública, o aperfeiçoamento da não-cumulatividade tributária, a resolução dos conflitos de competência, entre outros objetivos que se considere possível alcançar pela manipulação de diferentes aspectos das obrigações – principais e acessórias – dos tributos sobre o consumo. Antes de analisar se tais objetivos foram ou não alcançados, certo é dizer que tivemos, no mínimo, uma profusão de Leis, Decretos e toda sorte de atos infralegais. É o que ocorreu com a disciplina do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, que exigiu pouco menos de uma dúzia de leis desde a sua criação, ocorrida em 2002.

Como exemplo de profusão legislativa, o caso do ICMS não é muito diferente do exemplo do PIS e da COFINS. Entre outras, as

modificações promovidas ao perfil constitucional do ICMS por meio das Emendas Constitucionais n. 3/93, 31/2001, 33/2001 e 42/2003 ampliaram a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal – pela possibilidade de o ICMS ser cobrado sobre as importações promovidas por não-contribuintes desse imposto, por exemplo – e criaram regimes excepcionais de cobrança do ICMS para o setor de combustíveis. Foi também ampliada a desoneração das exportações de mercadorias e serviços para o exterior, instituindo um efetivo regime de destino para a tributação das operações de comércio exterior.

No plano infraconstitucional, vários foram os diplomas normativos que alteraram o perfil desse imposto. Logo após a promulgação do texto constitucional, foi aprovado o Convênio ICMS n. 66/88, para tratar provisoriamente da matéria. Na prática, a substituição completa desse diploma normativo por uma Lei Complementar que regulasse os aspectos nacionais do ICMS só foi efetuada quando do advento da Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir), posteriormente alterada pelas Leis Complementares n. 99/99, 102/2000, 114/2002, 115/2002, 120/2005 e 122/2006. Não se ignorem, é claro, a Lei Complementar n. 63/90, que trata da repartição das receitas do ICMS entre os Municípios, e a Lei Complementar n. 65/91, que estabeleceu critérios – hoje superados – relativos à imunidade das exportações de produtos semi-elaborados para o exterior. Temos, pois, um conjunto de nove diferentes Leis Complementares editadas desde 1988 para tratar desse imposto.

Particularmente, a Lei Complementar n. 87/96 foi responsável, entre outras medidas, por ampliar as hipóteses em que os contribuintes poderiam apropriar créditos de ICMS, dando um passo adiante na busca da pretendida não-cumulatividade. Com isso, o ICMS foi aproximado do modelo teórico ideal de um imposto sobre o valor agregado. As sucessivas modificações desse diploma complementar, por outro lado, marcaram o adiamento da data a partir da qual a não-cumulatividade aplicável ao ICMS passará a ser ampla.

A disciplina do ICMS ainda foi modificada por 2.518 Convênios celebrados pelos Estados e Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) no período compreendido

entre 1989 e 2006 (ignorando os Protocolos, Convênios ECF, Convênios Arrecadação, e outros atos entre os Estados), e pelas leis, decretos e atos administrativos editados pelas 27 Unidades da Federação, que detêm a competência para a instituição e cobrança desse imposto. Os Convênios ICMS tratam de matérias tão díspares como a isenção do ICMS nas vendas de famoso sanduíche em dia de campanha de combate ao Câncer quanto à uniformização das obrigações acessórias exigidas de determinadas classes de contribuintes do ICMS.

O ISS também não deixa de ser um imposto marcado pela profusão de normas a seu respeito. Muito embora desde 1988 só tenha sido editada uma Lei Complementar regulando-o nacionalmente (a Lei Complementar n. 116/2003) e apesar de a sua disciplina constitucional ter sido modificada “apenas” 4 vezes (Emendas Constitucionais n. 3/93, 31/2000, 37/2002 e 42/2003) desde 1988, não podemos esquecer que esse imposto pode ser instituído e cobrado pelos 5.564 Municípios brasileiros, já incluído o Distrito Federal<sup>25</sup>, o que dá uma dimensão da quantidade de leis, decretos e atos normativos que devem ter sido editados a respeito do ISS em todo o país desde 1988, especialmente após o advento da Lei Complementar n. 116/2003.

O que pode sugerir todo esse cenário? Muita coisa, menos a estabilidade do sistema normativo atual. Não bastassem todas as alterações acima referidas, ocorridas ao longo do tempo – nos últimos 19 anos, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, continuando um processo a ela anterior – não são poucos aqueles que continuam a defender mudanças no sistema tributário nacional ao argumento de que o sistema vigente ainda é modelo de irracionalismo, que representa desestímulo à economia do país, que propicia e estimula a evasão fiscal, e assim por diante. Ou seja, defende-se que esse sistema não atenderia as metas a que estaria preordenado um sistema tributário ideal.

Sem ignorar que a simplificação dos mecanismos de arrecadação tributária seria bem-vinda<sup>26</sup>, fato é que a solução de parte dos problemas econômicos nacionais, da desigualdade, da má-distribuição de renda no país etc. tem sido debitada na conta do sistema tributário

nacional, problemas esses a serem solucionados por meio de uma *Reforma Tributária*, conceito vago e ambíguo, utilizado sem muito critério pela mídia e até mesmo por especialistas.

Não é difícil perceber que *Reforma Tributária* – no sentido de mudanças no sistema tributário nacional – é algo que tem ocorrido todos os dias, silenciosamente, e que não tem significado apenas a alteração do texto constitucional. É o que ocorre quando a União e os Estados criam o Sistema de Escrituração Digital, e é o que ocorre quando alguns Estados e Municípios criam a Nota Fiscal Eletrônica. É o que ocorre também quando um ou outro setor é beneficiado por um estímulo ou incentivo fiscal.

É o que ocorre, em suma, quando as regras relativas aos diferentes tributos são sucessivamente modificadas. São reformas que ocorrem dia após dia, e que, de um modo difuso (e desordenado) estimulam ou desestimulam investimentos, a produção e o comércio, aperfeiçoam mecanismos de auditoria pública, combatem a sonegação fiscal, e, não esqueçamos, servem ao incremento da arrecadação. Estamos falando de reformas pontuais, o que, não obstante, não as tornam menos importantes ou necessárias. É que reformas estruturais na disciplina desses tributos – especificamente no que se refere aos tributos de consumo – demandam redefinição de competências tributárias, tema sensível, porque se volta às incertezas quanto à manutenção dos níveis de arrecadação atuais e porque envolve uma nova configuração do pacto federativo<sup>27</sup>.

## **8.4 Um caso prático: a Reforma Tributária realizada em 2003**

A insatisfação e as demandas por uma Reforma Tributária não se limitam à dificuldade de operar em um sistema como esse, mas decorrem também da percepção de que o sistema tributário vigente é diferente daquele pretendido por determinados setores. Isso ocorre porque à medida que aumenta a complexidade de um sistema, cresce também a possibilidade de que uma das diversas alternativas em jogo não seja selecionada dentre muitas outras postas à disposição. O risco

de decepção, assim, é efeito da complexidade ínsita a um sistema tributário de economias evoluídas, como a brasileira, que forçam a seleção de uma forma de tributação dentre diversas outras possíveis.

Todas as demandas que costumam aparecer nos debates em torno da Reforma Tributária foram objeto de debate entre políticos, governantes, empresários, economistas, jornalistas e juristas em meados de 2003, quando, após prodigiosa articulação política, a Presidência da República encaminhou ao Congresso Nacional uma Proposta de Emenda à Constituição com o intuito de modificar – uma vez mais – o Sistema Tributário Nacional.

Após oito meses de debates, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, publicada no *Diário Oficial da União* em 31 de dezembro de 2003. O texto aprovado introduziu uma “reforma tributária”, que é pouco significativa se comparada com o projeto original proposto pelo Governo Federal. Assim afirmamos porque a maioria das regras previstas na EC n. 42/2003 não estava contida na proposta original (cuja tônica era a reformulação estrutural do ICMS)<sup>28</sup>.

Com efeito, o núcleo da Proposta de Emenda Constitucional originalmente encaminhada pela Presidência da República era a remodelação do ICMS no país. A incerteza quanto à manutenção dos níveis de arrecadação à época, e a difícil conciliação das propostas apresentadas à época com a situação de inúmeros contribuintes que foram beneficiados com medidas de incentivo fiscal – inclusive com prazos determinados – fez com que o ICMS continuasse praticamente inalterado.

Ainda hoje, a “grande mudança estrutural” do ICMS é discutida no Congresso Nacional, sem que se tenha obtido considerável consenso quanto às diferentes propostas até o momento apresentadas. A razão está com Roberto Nogueira Ferreira, para quem é tecnicamente simples elaborar um projeto de reforma tributária. Difícil é o consenso político para que a alternativa apresentada se viabilize<sup>29</sup>.

Seja como for, a gênese da Emenda Constitucional mencionada é a Proposta de Emenda à Constituição n. 41, apresentada pelo Presidente da República à Câmara dos Deputados em 30 de abril de 2003. De

acordo com a mensagem enviada ao Congresso Nacional, reconheceu-se que, a despeito das 15 emendas constitucionais promulgadas até aquele momento, não teria sido possível efetuar as mudanças necessárias à simplificação e racionalização do Sistema Tributário Nacional.

A mensagem defendia ter sido fundamental o papel dos Governadores de Estado, que teriam participado ativamente e construtivamente na concepção da proposta. A parceria entre Governadores Estaduais e o Poder Executivo Federal teria sido essencial para que a proposta original fosse reflexo das demandas estaduais envolvendo a racionalização do sistema tributário nacional, particularmente do ICMS. Do mesmo modo, o texto salientou a importância da participação dos Municípios no debate em torno desse projeto, o que teria contribuído para o aperfeiçoamento do novo modelo tributário proposto para o país.

Defendeu-se, nesse sentido, a idéia de que a reorganização do sistema tributário seria decisiva para o bom funcionamento da economia e para a melhor solução de diversas questões sociais, servindo, até mesmo, como estímulo para o desenvolvimento da produção. Mencione-se, porém, que todos os objetivos mencionados foram conjugados em um documento que expressava a preocupação de assegurar os níveis de arrecadação. O que norteou esse projeto foi resumido numa frase: “arrecadar o mesmo, mas de forma mais justa”. É essa uma das equações que não foi solucionada à época.

Percebe-se, claramente, que problemas de índole *orçamentária* e *econômica* constituem as molas propulsoras que movem tais debates: controles fiscais, níveis de arrecadação, excesso de burocracia, oneração ou desoneração das exportações, simplificação do sistema tributário, melhoria da competitividade, guerra fiscal, equilíbrio fiscal, redução de carga tributária, evasão, e outros, mas sempre com a garantia da arrecadação. Não são propriamente problemas jurídicos, embora os juristas devam com eles lidar. São problemas econômicos e políticos aos quais a mudança das normas tributárias talvez sirva de remédio. É o que se tem defendido, pelo menos. Debita-se ao sistema do direito positivo uma parcela de culpa por diversos problemas

nacionais e se lhe atribui a responsabilidade pela solução desses problemas.

Dos debates em torno da Reforma Tributária, põe-se em evidência a questão de se verificar em que medida é possível controlar mudanças sociais (progresso econômico, estímulo à produção e renda etc.) mediante a inserção de novos elementos no sistema jurídico.

Quanto a isso, limitamo-nos a dizer que uma sociedade é complexa quando existe uma multiplicidade de alternativas diferentes para comunicações sobre os mais variados temas. A sociedade atual não é só complexa; é marcada por profunda contingência do processo decisório<sup>30</sup>. As alternativas são muitas e o risco de desapontamento é elevado, fato esse que já nos parece suficiente para justificar a razão pela qual demandas relativas à Reforma Tributária não foram satisfeitas mesmo após a promulgação de pouco menos de duas dezenas de emendas constitucionais e de milhares de atos de natureza legal. Esse fato também é suficiente para constatar que, por mais amplo que pudesse ser o alcance da Emenda Constitucional a que nos referimos há pouco, ainda assim esse tema permaneceria, como, aliás, permanece, em aberto.

É interessante lembrar que os programas que orientam uma operação no interior do sistema político não constroem o sistema jurídico. Vale dizer, aqueles programas teleológicos a que nos referimos, contidos na mensagem de encaminhamento da Proposta de Emenda Constitucional n. 41/2003 e em outros documentos semelhantes pouco representam para a construção da norma tributária, para sua eficácia ou ineficácia<sup>31</sup>. A história política de uma lei – as negociações, articulações, manobras, enfim, as operações realizadas dentro do esquema governo e oposição – é algo bastante distinto da história jurídica da lei. Os efeitos jurídicos de um novo texto de lei são totalmente independentes da comunicação política<sup>32</sup>.

Nesse particular, a manutenção do tema “reforma tributária” – na política – se justifica pelo fato de que se coloca na *Reforma Tributária* a expectativa de servir como estímulo à expansão econômica, à redução de desigualdades sociais. Pretende-se que a política ofereça uma prestação ao direito – novos enunciados – e que o direito, por sua

vez, ofereça uma dada prestação (pré-programada) à economia – o estímulo à produção e consumo, redução de desigualdades, a arrecadação etc.

O que o Direito pode fornecer, como observado acima, são estímulos que poderão irritar o sistema econômico, o qual, mediante as operações internas que lhe são características, processará as novas informações provenientes do ambiente. O resultado desses estímulos é imponderável. Vale dizer: não é possível antecipar precisamente qual o efeito de um estímulo proposto no interior do sistema econômico, sobretudo porque não é possível saber qual o efeito de uma nova lei na economia e nas relações políticas senão após sua efetiva aplicação.

Ademais, do mesmo modo como a definição do objetivo traçado para a nova norma tributária é desafiadora (porque dificilmente existirá uma só meta defendida pelos agentes sociais envolvidos na definição de uma dada política), é sempre possível que a medida implementada contrarie o objetivo definido, como ocorreu, por exemplo, com a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, que, pelas características do regime criado à época, criou maior cumulatividade para determinados setores, como expomos adiante.

Daí por que as expectativas formadas em torno dos efeitos de uma Reforma Tributária apenas potencializam o risco de desapontamentos, pois existe sempre o risco de o estímulo produzido pelo sistema jurídico no sistema econômico produzir efeito diferente daquele esperado. Cautela é o que se recomenda na adoção de remédios miraculosos para aqueles que defendem reformas radicais no sistema normativo. A formação de fortes expectativas em relação aos programas finalísticos do sistema político serve apenas para potencializar o risco de desapontamentos. E essa frustração será estímulo que criará novas demandas ao sistema político, que, uma vez mais, implementará medidas tributárias, e assim, sucessivamente.

## **8.5 Os objetivos foram atingidos?**

Pensemos na introdução dos regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS. Pergunta-se: esse novo regime atingiu as metas a que estava

preordenado? A resposta a essa pergunta depende, basicamente, de nossa percepção acerca das *metas* a que estava preordenado esse regime. Arrecadação? Simplicidade? Justiça? Não-cumulatividade? Desoneração das exportações? Exatamente o que se pretendia – qual o objetivo que o político pretendeu em seu íntimo – quando o regime não-cumulativo foi criado e quando ele foi (sucessivamente) alterado? Sobre o tema, vale citar o seguinte trecho de estudo elaborado por Marcelo Coletto Pohlmann e por Sérgio de Iudícibus, segundo os quais “a política tributária tem vários objetivos, tais como elevar a arrecadação, redistribuir a riqueza e estimular a atividade econômica. Dada a meta estabelecida para a regra tributária, pesquisadores podem avaliar *ex post* sua eficácia”<sup>33</sup>.

Como defendem os referidos autores, só poderemos responder à questão acerca da meta que se pretendia alcançar com uma nova norma tributária definindo claramente qual a meta que se pretendeu atingir com a adoção da medida<sup>34</sup>. Assim sendo, não se pode avaliar as sucessivas modificações impostas ao PIS e à COFINS sem que antes evidenciemos qual o nosso referencial para a comparação, ou seja, a meta ou objetivo para o qual estava preordenado esse novo regime tributário e suas diferentes disposições.

Se a meta fosse o aumento de arrecadação, os números divulgados pela Secretaria da Receita Federal demonstram o incrível sucesso desse novo regime. Conforme dados divulgados pela Secretaria da Receita Federal, em 2001, a arrecadação total de PIS e de COFINS foi de R\$ 57.759,6 milhões. Já em 2006, a arrecadação dessas contribuições foi de R\$ 116.752,0 milhões<sup>35</sup>. Ainda que estejamos falando de preços correntes de 2001 e 2006, é possível afirmar que, do ponto de vista da arrecadação, o novo regime foi um sucesso. Essa era a meta que se pretendia atingir? Em caso afirmativo, incontestável seria reconhecer a eficácia do novo regime.

Por outro lado, e se o propósito do novo regime, à época, fosse a simplificação do sistema, objetivando maior obediência tributária, facilitação dos trabalhos de auditoria tributária (pública e privada)? O êxito foi nenhum. Os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS não são simples, não induzem maior obediência tributária, tampouco

facilitam os trabalhos de fiscalização. Pelo contrário, a introdução de regras de *exclusão*, de *suspensões*, de *créditos* e de *alíquotas diferenciadas* conforme a natureza da transação que deu origem à receita tributada – que são características desse novo regime – só induz à necessidade de maior controle acerca do cumprimento da legislação pertinente, além de criar espaços de incerteza que potencializam a possibilidade de disputas tributárias entre Fisco e contribuintes.

Esse foi, talvez, o mais desastrado efeito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS: criar uma legislação de tal modo casuística que dificulta a sua interpretação e aplicação pelos contribuintes, pelo Fisco e pelo Poder Judiciário. Vamos a um exemplo prático: exceto no que se refere aos regimes monofásicos de tributação, que estavam sujeitos a alíquotas diferenciadas conforme a natureza da mercadorias cuja venda dava origem à receita tributada, para a generalidade dos casos, o PIS e a COFINS eram tributos que oneravam de modo uniforme o total da receita bruta auferida do contribuinte com a venda de mercadorias e serviços, deduzidos o valor do IPI, do ICMS cobrado pelo contribuinte na condição de substituto tributário, dos descontos incondicionais concedidos e das vendas canceladas<sup>36</sup>. O cálculo desses tributos estava direcionado à verificação de poucas linhas da Demonstração de Resultado do Exercício do contribuinte. Sobre esse valor, de fácil verificação e aferição, era apurado o PIS e a COFINS. Para o aplicador da lei, eram tributos considerados residuais ou reflexos.

E hoje? A dificuldade imposta pelo regime criado a partir de 2002 impede que o cálculo desses tributos seja efetuado a partir da Demonstração de Resultados do Exercício, pois essa Demonstração Financeira, nos moldes tratados pela Lei que a disciplina (Lei das Sociedades por Ações) não oferece o detalhamento necessário da origem das receitas e gastos do contribuinte para a aferição do tratamento dispensado aos débitos e créditos a que o contribuinte faz jus. É preciso recorrer a controles auxiliares e, não raro, é preciso recorrer às características intrínsecas ao próprio evento que deu origem à receita, para desvendar a tributação que sobre ele recai, ou ao gasto, para verificar se as características de utilização, desgaste, aplicação etc. permitem o enquadramento nas hipóteses de creditamento

previstas na legislação. Imagine-se a despesa marginal que o contribuinte e o próprio Fisco incorreram com a adaptação de seus procedimentos de auditoria e controle para atender esses novos regimes de cálculo e as sucessivas mudanças pelas quais passaram esses regimes em tão pouco tempo<sup>37</sup>.

Demonstra-se, facilmente, o total insucesso do novo regime de cálculo para o caso de se considerar como objetivo das novas regras a simplificação do sistema, objetivando maior obediência tributária e facilitação dos trabalhos de auditoria tributária (pública e privada). Como dissemos, e tomamos a liberdade de reiterar, os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS não são simples, não induzem maior obediência tributária, tampouco facilitam os trabalhos de fiscalização.

E a não-cumulatividade? A desejada neutralidade fiscal dos tributos sobre o valor agregado foi obtida? Seria enganoso dizer que o Governo Federal foi completamente mal sucedido nesse particular. É bem verdade que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não é ampla, pois os créditos a que o contribuinte faz jus é bastante restrita, até porque essa característica também é partilhada pela não-cumulatividade do ICMS e do IPI. Na realidade, o maior defeito do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS decorre do fato de ter sido ele erigido em meio a um sistema em que alguns contribuintes estão sujeitos à sistemática de cálculo não-cumulativo, outros não. Existem até mesmo contribuintes que estão parcialmente submetidos ao regime não-cumulativo (apuração mista).

As “exclusões” criadas pela legislação<sup>38</sup> acarretaram desequilíbrios, vantajosos ou desvantajosos, conforme o caso, para o Fisco e para o contribuinte. Nesse sentido, ao examinar as regras tributárias dispensadas à indústria de cosméticos e perfumaria, que, até meados de 2004 estavam parcialmente excluídas da sistemática de cálculo não-cumulativo, chegamos a afirmar que, “pelo entrechoque das regras em torno dessas sistemáticas, o regime não-cumulativo do PIS/Cofins é responsável pela introdução de uma cumulatividade no sistema tributário ainda mais acentuada do que aquela que existia na vigência dos regimes anteriores”<sup>39</sup>. Afirmamos isso à época porque aquelas empresas estavam sujeitas ao PIS e à COFINS sobre suas

vendas com base em uma alíquota total de 12,5% (regime monofásico). Até então, suas compras de insumos eram oneradas pelo PIS e pela COFINS pela alíquota total de 3,65%. Quando os novos regimes foram criados, a indústria de cosméticos e perfumaria continuou a recolher 12,5% de PIS e de COFINS, mas passou a adquirir insumos de fornecedores que passaram a estar sujeitos a 9,25% de PIS e COFINS. E como a indústria de cosméticos e perfumaria não tinha direito ao aproveitamento de créditos pelo PIS e COFINS que recaíssem sobre tais insumos, todo o aumento do PIS e COFINS sobre suas compras foi computado como custo. Atestadamente, esse regime havia criado maior cumulatividade, justamente o contrário do que procurara combater.

Tira-se, daí, a conclusão de que a determinação do sucesso ou insucesso das mudanças implementadas à legislação do PIS e da COFINS nos últimos 5 anos – o mesmo ocorre com as alterações impostas ao ICMS, ao IPI e ao ISS – não é matéria que se possa considerar livre de controvérsias, pois tal avaliação dependerá, sempre, da referência utilizada.

Daí por que se disse – e se reafirma – que as expectativas formadas em torno dos efeitos de uma *Reforma Tributária* apenas potencializam o risco de desapontamentos, pois existe sempre o risco de o estímulo produzido pelo sistema jurídico no sistema econômico produzir efeito diferente daquele esperado. Podem existir, até mesmo, efeitos indesejados e imprevisíveis decorrentes de eventuais mudanças.

Tais constatações só evidenciam que a formação de fortes expectativas em relação aos programas finalísticos do sistema político potencializa o risco de desapontamentos. Essa frustração será estímulo que criará novas demandas ao sistema político, que, uma vez mais, implementará medidas tributárias, e assim, sucessivamente. Assim, a história continuará revelando uma contínua reforma tributária, perpetuando a evolução do sistema de tributação sobre o consumo no país.

## REFERÊNCIAS

ALABARCE, Marcio Roberto *et al.* A não-cumulatividade do PIS/COFINS. **Valor Econômico**, São Paulo, 2 dez. 2003. Caderno Legislação & Tributos, p. E2.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. **Competências na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ATALIBA, **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BERTOLUCCI. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.

CAMPILONGO. Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

BRASIL. **Lei n. 4.625**. Rio de Janeiro, 31 dez. 1922.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. [CREUB/1934]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. [CEUB/1946]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172. Código Tributário Nacional**. [CTN]. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. [CF/1967]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 1/1969**. [EC n. 1/69]. Brasília, 17 out. 1969. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** [CF/1988]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 63/1990.** [LC n. 63/90]. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília, 11 jan. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp63.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp63.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 65/1991.** [LC n. 65/91]. Define, na forma da alínea *a* do inciso X do art. 155 da Constituição, os produtos semi-elaborados que podem ser tributados pelos Estados e Distrito Federal, quando de sua exportação para o exterior. Brasília, 15 abr. 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp65htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp65htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 87/1996.** [LC n. 87/96]. 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). Brasília, 13 set. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 99/1999.** [LC n. 99/99]. Dá nova redação ao inciso I do art. 33 da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, que 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. Brasília, 20 dez. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/lcp99.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp99.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 102/2000.** [LC n. 102/2000]. Altera dispositivos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, que “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”. Brasília, 11 jul. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp102.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp102.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 114/2002.** [LC n. 114/2002]. Altera dispositivos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, que 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. Brasília, 16 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp114.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp114.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 115/2002.** [LC n. 115/2002]. Altera as Leis Complementares n. 87, de 13 de setembro de 1996, e 102, de 11 de julho de 2000. Brasília, 26 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp115.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp115.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.637.** 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. Brasília, 30 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.684.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, 30 maio 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 116/2003.** [LC n. 116/2003]. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 31 jul. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 42/2003.** [EC n. 42/2003]. Brasília, 19 dez. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.833.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 29 dez. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n. 164/2004.** [MP n. 164/2004]. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços, e dá outras providências. Brasília, 29 jan. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/Mpv/164.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/Mpv/164.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.865.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, 30 abr. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.925.** Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Brasília, 23 jul. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.925.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.925.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.996.** Altera a legislação tributária federal e as Leis n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Brasília, 15 dez. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10996.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10996.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.033.** Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis n.

10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Brasília, 21 dez. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L11033.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11033.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.051.** Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS não cumulativas e dá outras providências. Brasília, 29 dez. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.116.** Dispõe sobre o Registro Especial, na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, de produtor ou importador de biodiesel e sobre a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas decorrentes da venda desse produto; altera as Leis n. 10.451, de 10 de maio de 2002, e 11.097, de 13 de janeiro de 2005; e dá outras providências. Brasília, 18 maio 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11116.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.119.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 25 maio 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11119.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11119.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.196.** Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de

janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de julho de 2005, e a Medida Provisória n. 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei n. 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis n. 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília, 21 nov. 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 120/2005**. [LC n. 120/2005]. Altera dispositivos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e dá outras providências. Brasília, 29 dez. 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp120.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp120.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 5.697**. Revogado pelo Decreto n. 6.006, de 2006. Brasília, 7 fev. 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5697.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5697.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 122/2006**. [LC n. 122/2006]. Altera o art. 33 da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, que 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, para prorrogar os prazos previstos em relação à apropriação dos créditos do ICMS. Brasília, 12 dez. 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp122.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp122.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n. 351/2007**. [MP n. 351/2007]. Convertida na Lei n. 11.488, de 2007. Brasília, 22 jan. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Mpv/351.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Mpv/351.htm)>.

\_\_\_\_\_. Governo representativo “versus” governos dos juízes: a “autopoiese” dos sistemas político e jurídico. **Caderno de Pós-Graduação de Direito da UFPA**, v. 2, n. 7, p. 56.

CARVALHO, Raimundo Eloi de. **Tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: evolução e perspectivas**. Brasília, 2005. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto01TributacaosobreoConsumo.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto01TributacaosobreoConsumo.pdf)>. Acesso em: 19 jun. 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado federal**. São Paulo: Ática, 1986.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 100.

FERREIRA, Roberto Nogueira. **A reforma essencial: uma análise, sob a ótica empresarial, das propostas e dos bastidores da reforma tributária**. São Paulo: Geração Editorial, 2002.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Convênio ICMS n. 66/1988**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Brasília, 16 dez. 1988. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1988/CV066\\_88.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1988/CV066_88.htm)>.

POHLMANN, Marcelo Coletto *et. al.* **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, Rubens Gomes e outros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: parte geral. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 390.840-MG, Relator Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça da União**, v. 2242-03, p. 372, 15 ago. 2006.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário 357.950-RS, Relator Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça da União**, v. 2242-01, p. 186, 15 ago. 2006.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário 358.273-RS, Relator Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça da União**, v. 2242-02, p. 185, 15 ago. 2006.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

1 O repasse a que aludimos pode não se verificar em um ou outro caso concreto em particular. Tome-se o exemplo de preços controlados ou de *commodities*, cujo preço é fixado em bolsa, independentemente dos tributos que recairão sobre a operação praticada pelo respectivo vendedor. Em tais hipóteses, os tributos incidentes sobre a atividade não são, efetivamente, repassados ao preço, o que, não obstante, não afeta a categorização em tela.

2 Geraldo Ataliba criticava a classificação dos impostos em diretos e indiretos porque, em seu entender, tratar-se-ia de “*classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos*” (*Hipótese de incidência tributária*, p. 126). O mesmo é aplicável à classificação dos tributos como oneradores do consumo, que parte de critério econômico e reúne, em um só grupo, tributos com características tão díspares como o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS e a COFINS.

3 Os impostos únicos eram tributos monofásicos que incidiam sobre combustíveis, energia elétrica, minerais e outros. Foram extintos só em 1988, quando a competência impositiva correspondente foi incorporada ao ICMS.

4 O IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações – deriva do Imposto sobre Vendas Mercantis, criado pela Lei n. 4.625/22. Foi a Constituição de 1934 que incluiu também as

“consignações” em seu campo de competência.

5 Roberto Nogueira Ferreira se reporta à exposição de motivos da proposta encaminhada ao Congresso Nacional – de cuja elaboração participaram, entre outros, Rubens Gomes de Souza e Gilberto de Ulhoa Canto – em que constava a seguinte preocupação (ainda atual) com o sistema tributário pretérito: *“A multiplicidade e a acumulação das incidências tributárias, a despeito da separação formal dos impostos, dificultam e oneram a produção. Os empecilhos ao progresso estão se tornando alarmantes”* (FERREIRA, Roberto Nogueira. **A reforma essencial**: uma análise, sob a ótica empresarial, das propostas e dos bastidores da reforma tributária. São Paulo: Geração Editorial, 2002, p. 56).

6 Foi durante a vigência da Emenda Constitucional n. 18/65 que foi aprovado o Código Tributário Nacional, promulgado por meio da Lei n. 5.172/66.

7 Como informa Aliomar Baleeiro, a técnica de tributação não-cumulativa foi introduzida no país em 1958, com o imposto de consumo (BALEIRO, Aliomar; atualização de Misabel Abreu de Machado Derzi. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 353).

8 Muito embora o antigo ICM tenha sido criado sob a influência da *taxe sur la valeur ajoutée*, concebido por financistas franceses para evitar a cumulatividade dos impostos de vendas, isso não quer significar, em absoluto, que o ICM, atual ICMS, é um imposto sobre o valor agregado. Tal figura caracteriza-se por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva do valor que se verifica entre duas operações sequenciais, onerando o contribuinte apenas na proporção do que foi adicionado à primeira operação. Pode o ser sob a ótica econômica, mas não sob a ótica jurídica, eis que a técnica desde sempre adotada no Brasil foi a da não-cumulatividade.

9 Como comentou Rubens Gomes de Souza, a Emenda Constitucional n. 18/65 avançou só até certo ponto na técnica de discriminação das rendas tributárias que acolheu, à medida que procurou atribuir a cada ente tributante *“não figuras tributárias específicas, mas sim campos de atividade econômica suscetíveis de tributação. Todavia, logo em seguida se desdisse, porque depois de feita esta atribuição de campos (comércio exterior, patrimônio e renda e produção e circulação), ao invés de parar aí, para ficar coerente com a sua linha, a Emenda n. 18, por força de contingências que se impuseram aos pretensos legisladores (e digo pretensos, porque eu era um deles) se contradisse e passou a enumerar os tributos supostamente incluídos dentro de cada um destes campos”* (SOUZA, Rubens Gomes *et. al.* **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Parte Geral. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 21).

10 BALEIRO, Aliomar, *op. cit.*, p. 419.

11 Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 100, p. 69.

12 Os eventos mencionados são todas manifestações da renda, propriedade e consumo, que constituem as bases tradicionais de tributação. Reportam-se, todos, à manifestação mais primitiva de riqueza do particular (uma é a riqueza *per se*, a outra é a riqueza acumulada, a última é a riqueza consumida). Nesse contexto, o modelo de Imposto Único proposto pelo

economista e professor Marcos Cintra vai além de tudo o que já foi estudado ou aplicado em matéria de tributação, pois se postula a substituição das bases tradicionais de tributação pelas movimentações ou transações financeiras.

13 Um dos principais debates em relação ao ICMS é, justamente, estabelecer o “onde” da tributação. Regime de origem ou regime de destino? Qual dos dois regimes – ou uma terceira via – reúne maiores virtudes para solucionar os problemas de distribuição da arrecadação entre os Estados e para evitar conflitos que levam à Guerra Fiscal? Algo semelhante ocorre com o ISS, só que em escala distinta: o ISS é devido no local da prestação do serviço (fonte) ou no local do prestador do serviço (residência)?

14 Em defesa do Federalismo Fiscal, Raimundo Nogueira Ferreira relata a posição defendida pelo então Secretário de Fazenda do Estado de São Paulo, Yoshiaki Nakano, segundo o qual *“não se pode ter um mesmo sistema tributário para São Paulo, que tem uma renda per capita de US\$ 9 mil, e para outro Estado com renda per capita inferior a US\$ 1 mil (...) é fundamental rever a questão da federação. Somos uma federação para valer ou não somos uma federação? Se realmente somos uma federação para valer, acho que os Estados deveriam ter maior autonomia tributária”* (FERREIRA, Raimundo Nogueira, *op. cit.*, p. 51).

15 No âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento divulgado pelo Governo Federal, foi editada a Medida Provisória n. 351/2007, que criou o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infra-Estrutura – REIDI, para beneficiar a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obra de infra-estrutura no setor de transportes, entre outros.

16 Cf. CARVALHO, Raimundo Eloi. **Tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: evolução e perspectivas.** Brasília, 2005, p. 28. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminárioII/Texto01TributacaosobreConsumo.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminárioII/Texto01TributacaosobreConsumo.pdf)>. Acesso em: 19 jun. 2007.

17 Esse receio não é recente. Segundo o comentário de Rubens Gomes de Souza, esta questão permeou a discussão da repartição das rendas tributárias quando da Emenda Constitucional n. 18/65. Segundo o autor, *“a discriminação de rendas é um tabu, no sentido de que se converteu em um imutável pilar da Constituição. Chegou-se mesmo, a dizer que o País viria abaixo se a Emenda n. 18 fosse aprovada. No entanto ela foi aprovada, o País não veio abaixo, mas nem por isso a situação melhorou...”* (SOUZA, Rubens Gomes. Equilíbrio entre receitas e despesas. *In: SOUZA, Rubens Gomes et. al. Comentários ao Código Tributário Nacional: parte Geral.* 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 23).

18 Aliás, uma das Emendas Constitucionais relativas à tributação foi a responsável pela extinção do Imposto (Municipal) sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos, exceto óleo Diesel. Ao lado dos adicionais estaduais ao imposto de renda, esse foi o único caso de imposto extinto desde 1988.

19 Entre os objetivos extrafiscais, não podemos deixar de mencionar uma função que tem sido atribuída a certos tributos: servir como instrumento de controle e fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias relativas a outros tributos. Por meio da utilização

de alíquotas reduzidas, transforma-se o tributo em instrumento útil para a fiscalização. Tome-se como exemplo o disposto no art. 2º da Lei n. 11.033, de 2005. Esse dispositivo atribuiu às corretoras de valores mobiliários a condição de responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto de renda sobre as operações realizadas em bolsa de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas. A alíquota para o cálculo do valor a ser retido é de 0,005% sobre os valores das operações realizadas num mesmo dia. Notavelmente, a reduzida alíquota em questão só serviu para que a União transformasse o tributo em instrumento de fiscalização. Semelhante procedimento foi iniciado com a utilização dos dados da CPMF para aferir indício de sonegação de outros tributos.

20 A respeito dos recursos financeiros atribuídos a cada um dos entes federativos, Fernanda Dias Menezes de Almeida salienta que atribuir competências significa atribuir deveres para cujo cumprimento é imprescindível a existência de recursos financeiros. Recorda ela que *“a dificuldade de provisionamento direto de recursos pela União foi uma das deficiências da Confederação norte-americana mais censuradas pela doutrina federalista. Era de esperar, portanto, que na montagem do esquema federativo se preocupassem seus idealizadores com a discriminação constitucional de fontes de receita próprias de cada esfera, para evitar-se a repetição do problema”* (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. **Competências na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Atlas, p. 30).

Dalmo de Abreu Dallari também tratou da necessidade de cada ente federado obter os próprios recursos, e advertiu que, se não houver equilíbrio entre encargos e rendas *“ou a administração não consegue agir com eficiência, e necessidades fundamentais do povo deixam de ser atendidas ou recebem um atendimento insuficiente; ou o órgão encarregado solicita recursos de outra fonte, criando-se uma dependência financeira que acarreta, fatalmente, a dependência política”* (DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. São Paulo: Ática, 1986, p. 20). Em síntese, uma federação não sobrevive quando se restringe a autonomia das unidades federadas, autonomia essa que depende de uma equilibrada distribuição de rendas, especialmente as tributárias: poderoso instrumento para a preservação da autonomia de cada um dos entes federados. A respeito de ordens pretéritas, porém, Rubens Gomes de Souza comentava que era preciso reconhecer que *“todas as discriminações de rendas que tivemos, no período de 1891, 1934, 1946, Emenda n. 18, Constituição de 67 e Constituição de 69, falharam em ambos os aspectos. Falharam quanto ao primeiro aspecto, porque ou deram demais, ou deram de menos, e o motivo da falha é fácil de apontar. É que, dentro desta idéia de discriminação de rendas por um critério rígido e nominalístico nunca se cuidou de uma premissa óbvia (e eu insisto no óbvio, que por ser assim, mais facilmente se perde de vista). Na realidade, atribuição de fontes de receita tem de corresponder à discriminação constitucional de atribuições e nunca se cuidou seriamente deste paralelismo, que está na base deste primeiro aspecto...”* (SOUZA, Rubens Gomes, *op. cit.*, p. 21-22).

21 Proposta de Emenda Constitucional n. 175-A, de 1995.

22 MALAN, Pedro, *apud* FERREIRA, Roberto Nogueira, *op. cit.*, p. 22.

23 Confira-se, nesse sentido, o Decreto n. 5.697, de 7 de fevereiro de 2006, anunciado à época pelo Governo Federal como um pacote de incentivos para o setor de construção

civil.

[24](#) Relatando exposição realizada pelo ex-Secretário da Secretaria da Receita Federal, Everardo Maciel, em painel sobre propostas para uma Reforma Tributária, Raimundo Nogueira Ferreira comenta que *“um dos grandes momentos da exposição de Everardo Maciel, para quem estuda Finanças Públicas com olhar político, é sua afirmação categórica de que a Constituição de 1988 fez com que a União buscasse alguns instrumentos que permitissem a recuperação de suas receitas, como forma de contornar, de driblar, a partilha fixada na Constituição. Foi aí que apareceu o PIS, apareceu a COFINS, como forma naturalmente de não dividir com os Estados, e a contribuição sobre o lucro”* (FERREIRA, Roberto Nogueira, *op. cit.*, p. 49).

[25](#) Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

[26](#) Como salienta Roberto Nogueira Ferreira, ao se referir à Proposta de Reforma Tributária apresentada pelo Governo Federal em 1998, *“o discurso da simplicidade administrativa é tão antigo quanto a burocracia. O Ministro reconhece, corretamente, que, para obter justiça e eficiência, ‘é necessária uma certa dose de complexidade’. A complexidade, reconheça-se, é fonte de custos, além de ser facilitadora da evasão fiscal (sonegação ou elisão fiscal), e dificulta a ação fiscalizadora. No entanto, justiça e eficiência são objetivos quase sempre conflitantes. A CPMF (Contribuição sobre a Movimentação Financeira) tem duas características marcantes: é reconhecidamente simples e eficiente, mas produz justiça? Se a complexidade pode ser aceita quando o fim é a justiça tributária, também é certo que nem todo tributo que se caracteriza pela simplicidade administrativa é justo”* (FERREIRA, Roberto Nogueira, *op. cit.*, p. 28).

[27](#) Um dos temas politicamente relevantes na discussão da redefinição das competências tributárias envolve a inserção do Brasil em blocos comerciais e áreas de livre comércio. Tais medidas, como ressalta Roberto Nogueira Ferreira, *“pressupõem políticas públicas harmônicas, e dentre essas políticas a questão tributária tem papel predominante, pois o país que se mantiver fora da harmonia não terá futuro comercial saudável”* (FERREIRA, Roberto Nogueira, *op. cit.*, p. 36). É a descentralização do ICMS e do ISS prejudicando os interesses nacionais de inserção no cenário internacional.

[28](#) Entre suas disposições principais, a EC n. 42/2003 permitiu a instituição de critérios especiais de tributação, com o intuito de evitar desequilíbrios de concorrência, a ser criado por meio de lei complementar. Também por lei complementar, foi autorizada a criação de um regime tributário unificado para o controle e arrecadação dos tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, recentemente criado. Desse sistema resultará a arrecadação, fiscalização e cobrança única e centralizada dos tributos devidos pelas empresas de menor porte para a União, Estados e Municípios, sendo opcional para o contribuinte, o que permite o pagamento dos tributos de forma mais racional por parte dessas empresas. A EC n. 42/2003 também autorizou a adoção de um regime de cálculo não-cumulativo para a cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou sobre as receitas da pessoa jurídica, que, aliás, já havia sido determinada pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. A EC n. 42/2003 autorizou ainda a criação de uma nova contribuição social, que deve recair sobre os importadores de bens ou serviços. Essa nova

figura tributária, criada com a edição da Medida Provisória n. 164/2004, convertida na Lei n. 10.865/2004, foi integrada ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, e assegurou o aproveitamento de créditos apenas em algumas situações. Finalmente, no que tange a questões acessórias, o constituinte derivado estabeleceu que as informações constantes dos cadastros de contribuintes e demais informações fiscais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão ser compartilhadas. Isso permite um melhor aparelhamento do Poder Público para enfrentar a sonegação fiscal, o que já vem ocorrendo.

[29](#) NOGUEIRA, Roberto Ferreira, *op. cit.*, p. 55.

[30](#) Cf. CAMPILONGO, Celso Fernandes. Governo representativo “versus” governos dos juízes: a “autopoiese” dos sistemas político e jurídico, **Caderno de Pós-Graduação de Direito da UFPA**, v. 2, n. 7, p. 56.

[31](#) Embora a teoria dos sistemas de inspiração luhmanianna forneça elementos seguros para a abordagem dessa questão, é preciso verificar que a teoria positivista tradicional já trabalha com conceitos que permitem afirmar a irrelevância dos programas políticos para o direito, das quais é possível citar a concepção de sentido objetivo e o sentido subjetivo do ato que positiva a norma jurídica. Para a teoria tradicional positivista, o indivíduo que põe o ato (o político) liga a este um sentido que se exprime de qualquer modo e é entendido pelos outros indivíduos. Esse sentido não é, necessariamente, o significado objetivo que o ato tem do ponto de vista do direito.

[32](#) Para melhor compreendermos essa afirmação, é importante distinguir as funções de cada sistema da sociedade das prestações que cada um deles proporciona aos demais. As prestações que um sistema recebe de outro sistema podem ser consideradas a forma pela qual os estímulos provenientes do ambiente são recebidos e processados em seu interior. Assim, embora as funções de cada um desses sistemas – político e jurídico – não se confundam e o sistema político não vincule a decisão jurídica, certo é que, ao fornecer o material contido nas decisões jurídicas, o sistema político fornece importante prestação ao sistema jurídico, quais sejam, premissas para a tomada de decisões (CAMPILONGO, Celso Fernandes. Governo representativo “versus” governos dos juízes: a “autopoiese” dos sistemas político e jurídico, **Caderno de Pós-Graduação de Direito da UFPA**, v. 2, n. 7, p. 55.).

[33](#) POHLAMNN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio. **Tributação e política tributária**: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006, p. 32.

[34](#) Abra-se um parêntese para dizer que definir a referida meta é tão ou mais desafiador que responder se a medida implementada atingiu os resultados dela esperados principalmente porque em meio às sucessivas mudanças nas regras tributárias participam diferentes atores ou agentes sociais: a Presidência da República, o Ministério da Fazenda, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria da Receita Previdenciária, Congresso Nacional, os Sindicatos de Auditores Fiscais, as Federações e Confederações de Indústria, Comércio e Serviços, entre outros. São entidades formadas por pessoas com interesses contrapostos – ou sobrepostos – e que participam do processo legislativo, em sua acepção social. Já se disse, ademais, que a história política da lei é diferente da história jurídica da lei.

[35](#) Fonte: Secretaria da Receita Federal.

[36](#) Não percamos de vista que a cobrança do PIS e da COFINS sobre o total das receitas foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento dos Recursos Extraordinários n. 390.840, 357.950 e 358.273, entre outros.

[37](#) Aldo Vicenzo Bertolucci observa que *“os custos de conformidade no Brasil estão atrelados ao conceito de federação e são muito influenciados pelas constantes alterações da legislação tributária. Rocha (1992:33) relata levantamento feito por empresa especializada em auditoria e legislação que constata que em 1990 haviam sido editados 1.062 atos normativos – leis, decretos, pareceres normativos etc. – visando regulamentar o sistema tributário nacional, e afirma que esse dinamismo agrava indiscutivelmente a complexidade. Relata estimativa de Eivany Silva, ex-diretor da Receita Federal, que os custos das administrações tributárias da União, Estados e Municípios corresponderiam a 3% do PIB, e afirma que os custos dos contribuintes corresponderiam a 5% do PIB”* (BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 113).

[38](#) As Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002, que tratam da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, instituíram diversas exclusões a esse regime de cálculo. Essas exclusões se referem à pessoa do próprio contribuinte (exclusão subjetiva), afetando a pessoa jurídica como um todo, ou à natureza da receita em questão (exclusão objetiva), afetando apenas as receitas objetivamente discriminadas pela legislação. Dentre as pessoas alcançadas pelas hipóteses de exclusões subjetivas, podemos mencionar, a título exemplificativo, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada, abertas e fechadas, empresas de capitalização, pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos, operadoras de planos de assistência à saúde, pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, dentre outras. Com relação às receitas incluídas entre as exclusões objetivas, temos, como exemplo, aquelas decorrentes de operações de venda de álcool para fins carburantes, de operações sujeitas à substituição tributária da COFINS, de operações de compra e venda de veículos usados, de prestação de serviços de telecomunicações, dentre outras.

[39](#) ALABARCE, Marcio Roberto; OLIVEIRA, Júlio Maria de. A não-cumulatividade do PIS/COFINS, **Valor Econômico**, 2 dez. 2003, Caderno Legislação & Tributos, p. E2.

# 9 TÓPICOS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

*Everardo Maciel*

*Ex-Secretário da Receita Federal de 1995 a 2002, ex-Secretário da Fazenda do Distrito Federal de 1991 a 1994 e ex-Secretário da Fazenda de Pernambuco de 1979 a 1982.*

## 9.1 Introdução

Este capítulo pretende desenvolver alguns tópicos de Administração Tributária, à luz do que consta na literatura especializada e, sobretudo, a partir da experiência do autor no exercício das funções de Secretário da Fazenda de Pernambuco (1979-1982), Secretário da Fazenda do Distrito Federal (1991-1994) e de Secretário da Receita Federal (1995-2002). Em tudo prevalece um relato abreviado e despretensioso de experiências.

Por oportuno, lembro o que disse o pensador francês Raymond Aron, em **Dezoito lições sobre a Sociedade Industrial**<sup>1</sup>:

Este curso não se destina a ensinar o que vocês devem pensar. Gostaria que ele lhes ensinasse duas virtudes intelectuais: a primeira, o respeito aos fatos; a segunda, o respeito aos outros.

A crescente sofisticação dos negócios e, mais recente, os fenômenos da globalização e da utilização intensiva das novas tecnologias de informação e comunicação passaram a exigir cada vez mais uma Administração Tributária eficiente como condição indispensável ao êxito da política tributária.

Alguns já prenunciam a morte de impostos tradicionais, pela incapacidade de o fisco enfrentar adequadamente estruturas de planejamento fiscal, cujas teias se espalham por diferentes países constituindo uma rede com vínculos em paraísos fiscais ou países com fortes salvaguardas de segredo comercial ou bancário. Esse prenúncio dramático é certamente um exagero, conquanto não se deva subestimar a dimensão dos problemas que estão sendo enfrentados.

O imposto de renda enfrenta as turbulências da tributação em bases mundiais e dos preços de transferência. O imposto sobre valor agregado nem sempre consegue suplantar dificuldades, como créditos ilícitos, restituições morosas e acumulação de créditos. Em ambos os casos, os problemas, muito freqüentemente, se convertem em verdadeiras pragas que conspiram contra a integridade conceitual desses tributos: no imposto de renda, é violado o princípio da capacidade contributiva; no imposto sobre valor agregado, sucumbe o princípio da não-cumulatividade.

É precisamente nesse contexto que a administração tributária (modelos organizacionais, gestão de pessoas, processos, procedimentos e ferramentas tecnológicas) assume importância cada vez maior, especialmente nos países que não têm uma sólida tradição de cumprimento das obrigações tributárias – vale dizer, os países em desenvolvimento.

É muito conhecida a frase de Milka Casanegra, eminente tributarista que militou nos quadros do *Fiscal Affairs Department* do Fundo Monetário Internacional: “nos países em desenvolvimento, Administração Fiscal é a verdadeira política fiscal” (texto original em inglês)<sup>2</sup>. Hoje, creio que não seria demasiado arriscado estender, em boa medida, esse entendimento aos próprios países desenvolvidos.

A propósito, muitos não sabem que o Brasil, malgrado todas as atribuições do seu complexo sistema tributário, conquistou merecido prestígio internacional, em termos de capacidade de inovação e aperfeiçoamento da administração tributária. O País foi pioneiro na utilização da informática na área fiscal, com a criação do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) no final dos anos sessenta. Nessa mesma época, introduziu-se a coleta de impostos pela rede bancária – iniciativa ainda hoje desconhecida por muitas administrações tributárias. Procedeu-se, de forma ousada, à fusão das administrações aduaneira e de tributos internos, com a implantação da Secretaria da Receita Federal, em 1968, que veio a ser modelo posteriormente adotado por inúmeros países. Já agora, mais um passo foi dado com a instituição da Receita Federal do Brasil, que incorporou a Secretaria da Receita Previdenciária à Secretaria da

Receita Federal. Tudo isso para não falar do extraordinário sucesso que foi a utilização da Internet no cumprimento das obrigações fiscais, fato que pôs o Brasil em absoluto destaque no contexto internacional.

## 9.2 Modelos organizacionais da administração tributária

Todos os grandes debates sobre modelos organizacionais da Administração Tributária envolvem essencialmente as seguintes questões:

- a) grau de autonomia da organização dentro da administração pública;
- b) abrangência funcional, em termos de modalidades tributárias incluídas na organização;
- c) foco da organização.

O grau de autonomia revela organizações inseridas na Administração Direta ou estruturadas como organizações semi-autônomas, conforme conceito sustentado por Maureen Kidd e William Crandall<sup>3</sup>.

Esses autores preferem qualificar as Autoridades Tributárias (*Revenue Authorities*) ou Agências Tributárias como organizações semi-autônomas, em contraste com as organizações autônomas, como o Banco Central (diferentemente do Brasil, em boa parte dos países a supervisão bancária goza de autonomia, seus gestores têm mandatos e prestam contas ao Poder Legislativo) e as agências regulatórias. Enfim, as Autoridades Tributárias, em geral, têm muitas prerrogativas de autonomia, exceto mandatos de dirigentes.

A experiência mostra uma grande diversidade de arranjos, tanto em termos do conceito jurídico aplicável à organização quanto no que concerne ao grau de autonomia. Por exemplo: no Brasil e na França, os órgãos de administração tributária integram a Administração Direta, ressalvadas as já extintas unidades de receita previdenciária que integravam a estrutura do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS); as administrações tributárias dos Estados Unidos, México, Espanha, Canadá e Peru, em escala crescente de autonomia, são todas

organizações semi-autônomas; no Canadá e na China, as organizações tributárias se vinculam a Ministérios da Receita. Em tudo, o que parece ditar as soluções são justamente circunstâncias políticas e culturais de um país. Não existe modelo pronto e acabado.

A despeito da diversidade de arranjos, algumas tendências são visíveis: amplia-se continuamente o grau de autonomia das organizações tributárias; cada vez mais órgãos de Administração Direta são transformados em Autoridades Tributárias. Essas instituições têm revelado maior capacidade transformadora que as organizações integrantes da Administração Direta, além de serem menos vulneráveis a perniciosas influências políticas.

A influência política constitui verdadeira lástima nas administrações tributárias, representando quase sempre sinônimo de corrupção. No governo, no âmbito federal, do Presidente Fernando Henrique Cardoso eliminou-se completamente a influência política na escolha de dirigentes e na condução das atividades fiscais. A administração do Presidente Lula tem mantido essa conduta. Espera-se que essa seja uma orientação permanente.

Nos Estados Unidos, o fisiologismo como prática política sofreu um duro revés, desde o assassinato do Presidente James Abraham Garfield, no final do século XIX. O crime foi atribuído a um correligionário que se sentiu frustrado em suas pretensões de ocupar um cargo público. O ato comoveu a nação e levou o Congresso a adotar medidas firmes em favor de uma administração pública apartidária, profissional e impessoal. Entretanto, somente no início dos anos 1950 é que foi expurgada a influência política na designação de autoridades da administração tributária federal dos Estados Unidos (*Internal Revenue Service* – IRS), conforme salientou o então Secretário do Tesouro, Larry Summers, em conferência realizada na Assembléia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), em Washington-D.C., em meados de julho de 2000.

No Brasil, jamais se ousou adotar uma solução autárquica para as organizações tributárias. Há boas razões para isso. Sujeitas a controles ferozes, sobretudo os que se manifestam por meio dos

contingenciamentos orçamentários, as autarquias há muito perderam a autonomia original. Existem reações muito fortes dos servidores fiscais contra soluções que pareçam distanciamento da Administração Direta, por força de preconceitos que enxergam qualquer movimento de maior autonomia como uma sinalização de um inédito e insubsistente processo de privatização. O estado brasileiro, de tradição assistencialista e patrimonialista, abomina qualquer tentativa de privatização, mesmo quando ela aproveita ao interesse público. De mais a mais, os limites da autonomia das organizações tributárias, em todo mundo, jamais ultrapassou as fronteiras da semi-autonomia.

A abrangência funcional das organizações tributárias também é bastante diversificada. Nas federações, as administrações tributárias são organizadas em função da titularidade tributária dos entes federativos. Na maioria dos países, a parte mais significativa da competência tributária se encontra no governo central, porquanto a ele é cometida a administração do imposto sobre o valor agregado (IVA), além do imposto de renda e dos impostos especiais de consumo que tradicionalmente já se incluem em sua competência. Duas exceções a essa regra ganham destaque: o Brasil, porque o ICMS, nosso imperfeito IVA e individualmente o mais importante imposto em termos de arrecadação, singularmente se encontra na esfera estadual; e os Estados Unidos, porque a tributação do consumo se opera por meio de um, também singular, imposto sobre vendas a varejo (*sales tax*) de competência estadual, afora a existência de um pouco relevante imposto de renda estadual.

Uma clara tendência é a fusão das administrações tributária e aduaneira, pioneiramente concebida no Brasil. Inúmeros países, como Holanda, Espanha, Argentina, os países da África Austral e, mais recentemente, Irlanda e Reino Unido, adotaram esse modelo.

Nesse movimento, apenas duas reversões: Portugal, aparentemente por erros na implantação, e Canadá, por alinhar-se aos Estados Unidos que, desde os acontecimentos de 11 de setembro de 2001, conferiram à administração aduaneira ênfase completa nas atividades de prevenção ao terrorismo.

Tradicionalmente, as estruturas das organizações tributárias observam modelos que reproduzem os impostos sob sua administração. No limite, é o que se constata nos casos em que há segregação entre tributos internos e aduanas. Assim, as unidades integrantes se especializam por modalidades de tributos. Os desenhos regionais, por sua vez, replicam as estruturas centrais. No conjunto, guardam muita semelhança com as organizações militares.

Mais recentemente, houve uma profunda revisão desses conceitos. As organizações tributárias, especialmente após a reformulação da Administração Tributária federal norte-americana (IRS), no final dos anos 1990, voltaram sua atenção para o contribuinte, visto como cliente. As unidades organizacionais passaram a ser estruturadas em função do contribuinte, e não por imposto ou função.

A solução mais propagada foi a criação da unidade de grandes contribuintes, a partir do desenho organizacional do IRS. Muitas administrações tributárias acolheram esse modelo.

A despeito das virtudes do novo modelo, mais moderno e mais consentâneo com a idéia de servir ao público, creio que soluções organizacionais concebidas a partir do porte dos contribuintes encerram um erro basilar, pois induzem o contribuinte à omissão de receitas, para se enquadrarem em regimes favorecidos voltados para microempresas ou para evitarem qualificação de grande contribuinte, sujeito à atenção mais especial do Fisco. Em ambos os casos, forja-se o que denomino “nanismo tributário”.

No Brasil, a adoção desses novos conceitos resultou na criação das Delegacias Especiais de Instituições Financeiras e da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais.

A tributação e a fiscalização das instituições financeiras reclamam preparo especial, por conta das peculiaridades do setor. Inscrevê-las em unidades genéricas de tributação e fiscalização significa perder o foco, em prejuízo da arrecadação.

A implantação das Delegacias Especiais de Instituições Financeiras exigiu um longo percurso, que envolveu formação de pessoal, estabelecimento de regras operacionais e medidas visando a centralizar na matriz o recolhimento das receitas devidas ou de responsabilidade

da instituição financeira. A centralização facultou localizar essas Delegacias Especiais em São Paulo e no Rio de Janeiro, logrando uma maior concentração de quadros especializados em proveito de uma maior capacidade operacional.

A existência de uma Secretaria da Receita Federal, reunindo sob a mesma égide as atividades de tributos internos e aduanas, e a introdução, em 1996, da tributação em bases mundiais na legislação brasileira, ensejou a criação de uma Delegacia Especial de Assuntos Internacionais, sediada em São Paulo e com a responsabilidade de tratar de questões atinentes a preços de transferência, valoração aduaneira e tributação em bases mundiais. Essa solução levou à criação de um corpo de servidores especializados em temas complexos e contemporâneos, com elevado grau de conexão.

Particularmente, preços de transferência e valoração aduaneira, ainda que observem origens históricas e metodologias de apuração distintas, têm por fulcro o preço, como base de cálculo de tributos. Alocar essas questões em unidades que não guardam articulação entre si poderia, em princípio, gerar tratamento não uniforme por parte de uma mesma administração tributária, em relação ao preço que informaria a determinação da base de cálculo dos correspondentes tributos – no caso, o imposto de renda e o imposto de importação.

A instituição dessas Delegacias Especiais, a par de representar uma significativa mudança no modelo organizacional da administração tributária federal, foi extremamente exitosa, tanto em termos de volume de lançamentos tributários, quanto na constituição de equipes especializadas no trato de temas tecnicamente mais exigentes.

O sucesso da implantação das Delegacias Especiais inspirou outras mudanças, como: a segregação, em delegacias distintas, no caso das unidades de grande porte, das atividades de fiscalização e arrecadação; a criação nessas delegacias de fiscalização de equipes especializadas em contribuintes ou temas, como pequenas e microempresas ou cisão, fusão e incorporação; a fixação das unidades de tributação nas Superintendências Regionais etc.

### 9.3 Carga tributária, esforço fiscal e metas de arrecadação

Carga tributária constitui um conceito inequivocamente simples, pois representa tão-somente o quociente entre o total das receitas públicas arrecadadas e o Produto Interno Bruto (PIB).

É certo que a discriminação das receitas a serem consideradas para efeito de apuração da carga tributária pode envolver algumas controvérsias, particularmente no caso brasileiro em que há uma grande diversidade de tributos e a existência de contribuições *sui generis*, como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Há, todavia, uma franca tendência à uniformização conceitual, em virtude da troca continuada de informações entre as administrações nacionais e as organizações internacionais responsáveis pela produção de estatísticas fiscais comparadas, entre as quais se sobressai o Fundo Monetário Internacional (FMI).

É de igual modo certo que a própria apuração do PIB pode sujeitar-se a revisões metodológicas, com repercussão na carga tributária. Aliás, em abril de 2007, foi feita uma revisão na metodologia de apuração do PIB brasileiro que implicou um redimensionamento da carga tributária, a partir do ano 2000. Apesar de sua pertinência, essa revisão resultou, infelizmente, em limitações à análise da evolução da carga tributária brasileira, com base em séries históricas mais longas.

Contrastando com a simplicidade do conceito básico, a análise da evolução da carga tributária é algo que requer maior reflexão, especialmente quando vista sob a ótica do contribuinte.

São comuns e compreensíveis reações da sociedade a aumentos de carga tributária. No Brasil, há décadas, todavia, constata-se um contínuo aumento da carga tributária, com maiores variações em determinados períodos. Não sem razão, a despesa pública segue uma trajetória paralela.

Essa constatação ressalta a melhor explicação para a relativa e continuamente crescente alta carga tributária brasileira: o tamanho do gasto público. A expansão imoderada das despesas públicas tem

gerado uma forte demanda por aumentos sucessivos de arrecadação tributária. Em outras palavras, o tamanho do Estado é que determina o tamanho da carga tributária.

É claro que esse tamanho pode não representar uma opção consciente e orgânica da sociedade, resultado apenas de demandas corporativas, particularistas ou patrimonialistas, ou então de mera inércia de crescimento de determinados tipos de gastos.

No Brasil, a despesa pública não dispõe de freios que permitam uma evolução mais suave e racional. As explicações para esse crescimento desproporcionalmente elevado são muitas, a maior parte delas associadas a políticas e regras administrativas instituídas com a promulgação da CF/1988, a exemplo de:

- a) ampliação do universo dos beneficiários da previdência pública, sempre generosa nos benefícios concedidos;
- b) gestão autônoma dos orçamentos dos Poderes Judiciário e Legislativo;
- c) crescente vinculação de receitas a programas setoriais (educação, saúde, ciência e tecnologia);
- d) extraordinário crescimento dos programas de assistência social, sem o estabelecimento de critérios de promoção social que resultem na transferência dos beneficiários para a atividade produtiva formal;
- e) processo vertiginoso de criação de municípios, com as decorrentes despesas inerentes ao funcionamento dos poderes executivo e legislativo;
- f) aumento significativo dos gastos com pessoal, por força do crescimento do contingente e elevação dos padrões de remuneração.

Ao menos deter o aumento do gasto público, representa, hoje, no Brasil, a mais elevada prioridade, como forma de reduzir a extração fiscal e estimular os investimentos privados. Não é, contudo, tarefa fácil. A cada fatia de despesa correspondem interesses arraigados, que se insurgirão com veemência ante qualquer tentativa de controle ou erradicação. Costumo dizer que não existe despesa órfã, contando com o concurso de pais atentos e combativos. É pura ingenuidade ou comodidade postular redução de carga tributária, abstraindo-se de cuidados com a redução do gasto.

Exigências por aumento de receitas podem, também, decorrer de certas circunstâncias, dentre as quais a mais visível é o ajuste fiscal. O

crescimento da carga tributária brasileira, em 1999, foi uma pronta resposta à necessidade de geração de superávits fiscais como forma de enfrentar sucessivos ataques especulativos contra o real, em razão de crises cambiais internacionais.

Crescimento de despesas ou exigência de ajuste fiscal são explicações para demanda por aumento de receitas, entretanto são insuficientes para compreender a evolução da carga tributária.

A carga tributária pode crescer por diversas razões, entre as quais se destacam:

- a) maior influência da atividade agrícola, tradicionalmente menos tributada que os demais setores econômicos, no crescimento do PIB, o que resultaria no aumento da carga tributária sem que necessariamente tenha havido aumento real da arrecadação;
- b) a ocorrência, em proporção expressiva, de receitas atípicas, a exemplo da solução de grandes litígios tributários, como o que ocorreu em 2002, com a criação do regime tributário especial dos fundos de pensão;
- c) esgotamento de possibilidade de compensações tributárias, decorrentes de situações pretéritas;
- d) maior eficiência do aparelho arrecadador, com conseqüente diminuição da evasão fiscal;
- e) aumento de alíquotas ou bases de cálculo de tributos.

No contexto dessas razões, apenas uma delas repercute diretamente sobre o contribuinte que cumpre rigorosamente suas obrigações: aumento de alíquotas ou bases de cálculo de tributos. Essa causa é tão relevante que a denominei de pressão fiscal, para destacá-la das demais.

Pode haver crescimento de carga tributária, sem que tenha ocorrido aumento da pressão fiscal e vice-versa. Ao bom contribuinte interessa estritamente a pressão fiscal. Quando ocorre aumento da carga tributária sem elevação da pressão fiscal deve ser motivo de júbilo dos contribuintes corretos, e não o contrário. Caso o gasto esteja sob controle e o aumento da carga tributária tenha sido decorrente de uma maior eficiência fiscal, talvez seja um bom pretexto para requerer redução da carga tributária, quando o tamanho da carga for considerado fator limitativo do crescimento econômico.

O grau de eficiência de uma administração tributária pode ser entendido como a proporção entre o efetivamente arrecadado (carga tributária efetiva ou, simplesmente, carga tributária) e o que seria arrecadado caso os contribuintes cumprissem rigorosamente com as obrigações fiscais estabelecidas na legislação (carga tributária nominal ou carga tributária legal).

A diferença entre a carga tributária nominal e a carga tributária é qualificada como evasão fiscal. Esforço fiscal consiste justamente em reduzir a diferença entre os valores correspondentes a esses dois conceitos de carga tributária, por meio da elevação do grau de eficiência da administração tributária.

A carga tributária nominal pode ser associada a uma modalidade de tributo ou a um específico ente tributante, o que implica admitir a existência de diferentes graus de eficiência.

Em uma dada circunstância de espaço e tempo, alguns tributos, em virtude de sua própria concepção, são mais vulneráveis à evasão fiscal que outros. Por exemplo: os impostos monofásicos sobre vendas a varejo, como o *Sales Tax* nos Estados Unidos, são mais vulneráveis à evasão que os impostos sobre o valor agregado. Da mesma forma que a tributação *ad valorem* é mais sonegável que a tributação *ad rem*, quando incidente sobre produtos, como bebidas, tabaco e combustíveis.

A maior ou menor vulnerabilidade à evasão permite repartir os tributos, quanto ao grau de eficiência potencial, em tributos pouco ou muito eficientes.

Em países com escassa tradição fiscal, não se recomenda a adoção de tributos pouco eficientes, ainda que eventualmente possam produzir distorções econômicas. Registre-se, a propósito, que todo tributo gera distorções e, dado que é norma de rejeição social, está sujeito à sonegação. Essas características são universais e atemporais.

Dentre os tributos, os que mais produzem distorções são precisamente aqueles mais vulneráveis à evasão fiscal. No âmbito tributário, nada produz mais distorções econômicas do que a sonegação, tendo em conta as repercussões em termos de concorrência desleal e desestímulo ao investimento produtivo.

É completamente ingênuo entender que a fiscalização tributária será capaz de superar dificuldades inerentes a tributos pouco eficientes. Haverá, no caso, um enorme e inócuo dispêndio em termos de esforço fiscal. Não se conclua, entretanto, que a fiscalização seja de pouca serventia. Ao contrário, ela é peça indispensável à administração tributária, não só pela arrecadação que efetivamente é capaz de produzir, como também pelos efeitos indiretos que levam ao cumprimento espontâneo da obrigação (em qualquer país, a parte mais relevante das receitas públicas). No Brasil e em outros países com pouca tradição de cultura fiscal, a prevenção e o controle da evasão devem começar com a concepção dos tributos e findar com os trabalhos de fiscalização.

A determinação da carga tributária nominal deve, de plano, considerar todas as hipóteses de renúncia fiscal, entendidas como gastos fiscais e que, por isso mesmo, devem ser dela excluídas.

Elisão fiscal significa a possibilidade de evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos, sem que se ofenda a legislação aplicável. Vários países, especialmente os mais desenvolvidos, optaram por admitir a existência de dois tipos de elisão: lícita (ou não abusiva) e ilícita (ou abusiva).

Tudo começou com a previsão de uma norma geral antielisiva no Código Tributário Alemão, de 1919. Posteriormente, o tema ganhou destaque com o Acórdão “Duke of Westminster *versus* Inland Revenue Commissioners”, célebre caso levado à Câmara dos Lordes, nos anos 1930, em que o fisco britânico se insurgiu contra as práticas do Duque de Westminster, que transformou os salários de seus empregados em empréstimos, com vistas à economia tributária, em decorrência da dedutibilidade dos juros recebidos.

O fisco entendeu como infração à legislação tributária, por se tratar de uma *tax driven transaction*. A Câmara dos Lordes, contudo, acolheu as razões do Duque, entendendo que seria uma operação legítima sob a ótica tributária, ainda que moralmente censurável.

Somente no início dos anos 1980 houve uma reversão jurisprudencial, a partir da chamada *Doutrina Ramsey*. Desde então o

Fisco britânico desconsidera, para fins tributários, atos ou negócios jurídicos considerados abusivos.

O caráter abusivo é reconhecido quando um determinado ato ou negócio jurídico é realizado, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com a finalidade exclusiva de evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos. Nessa hipótese, entende-se que houve uma elisão fiscal ilícita ou abusiva.

Vários caminhos foram adotados para conceituar e caracterizar a elisão abusiva. Alguns seguem o curso de uma norma geral, tendo como fundamento a falta de propósito negocial, o abuso de direito, o abuso de forma, a fraude à lei, o negócio jurídico indireto etc.; outros preferem o estabelecimento de normas especiais, nas quais são elencadas as situações não oponíveis ao Fisco.

No Brasil, a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro 2001, introduziu o parágrafo único no art. 116 do CTN. Esse dispositivo legal permite a desconsideração de ato ou negócio jurídico pela autoridade administrativa, nos casos de dissimulação da ocorrência do fato gerador ou de seus elementos constitutivos. Ainda que polêmica, tanto no seu entendimento quanto em termos de constitucionalidade, essa norma é a que mais se aproxima de uma regra geral ou especial antielisiva. Sua concretude, por ser norma de eficácia limitada, entretanto, está a depender da aprovação de lei que estabeleça procedimentos especiais aplicáveis à matéria.

A elisão é fator que dificulta a mensuração da evasão fiscal. Se a legislação tributária a considerar lícita em qualquer caso, essa hipótese simplesmente não terá importância para determinação da evasão fiscal. Entretanto, admitida a existência de uma elisão abusiva, os ganhos arrecadatórios decorrentes da aplicação da legislação pertinente não devem ser considerados, pois não foram adequadamente capturados na carga tributária nominal. Esses ganhos têm natureza semelhante à de multas, pois somente existem em virtude da aplicação de regras antielisivas de natureza compensatória, por observância do princípio da igualdade tributária.

Mensurar a evasão fiscal é tarefa extremamente difícil. Não há consenso quanto a métodos para aferir a arrecadação potencial

associada à carga tributária nominal. Trabalhos empíricos realizados pelo Fisco norte-americano procuram, com base em análises de declarações, estabelecer, por amostragem, padrões aplicáveis ao universo dos contribuintes e, desse modo, inferir qual seria o valor da arrecadação potencial. Esse valor confrontado com o correspondente ao da arrecadação efetiva permitiu estimar a evasão fiscal como equivalente a 18% da arrecadação potencial.

No Brasil, também de forma empírica, foram feitas estimativas da evasão fiscal nos anos de 1998 e 2000. No caso, recorreu-se a dados oriundos da arrecadação da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF). A escolha daqueles anos se explicava porque, à época, eram os dois únicos exercícios em que a contribuição foi cobrada ininterruptamente, com alíquota uniforme.

Da base de cálculo daquela contribuição, foram destacados os pagamentos, segregando-os das aplicações financeiras e empréstimos, visto que correspondem a pagamentos diferidos ou antecipados. Ao valor correspondente aos pagamentos foram adicionados ou subtraídos, conforme o caso, agregados conhecidos ou estimáveis: receita bruta declarada das pessoas jurídicas, rendimentos das pessoas físicas, estimativa de rendimentos das pessoas físicas isentas, transferências interfinanceiras, transferências entre contas de mesmo titular, total arrecadado de tributos e contribuições dos diferentes entes federativos. A diferença resultante seria o total de pagamentos que foram tributados apenas pela CPMF. As diferenças apuradas corresponderam a 33,5% e 29,7% do total de pagamentos, respectivamente, em 1998 e 2000.

Esses percentuais não representam a medida da evasão fiscal, pois o não pagamento de tributos, no referido caso, poderia resultar de sonegação ou de renúncias fiscais. Constatou-se, ao menos, que a evasão é inferior àqueles percentuais e que ela não é dramaticamente superior à que foi estimada nos Estados Unidos, onde o cumprimento das obrigações fiscais tem construção secular. Assinale-se, a propósito, a frase atribuída a Benjamim Franklin: “só existem duas coisas inevitáveis: a morte e o imposto de renda”.

Não há parâmetros que determinem de forma conclusiva o tamanho ótimo da carga tributária de um país. Alguns fatores, contudo, podem justificar uma carga tributária relativamente mais alta: renda *per capita* elevada, boa distribuição de renda, urbanização intensa, bases tributárias vinculadas a produtos com elevada cotação no mercado internacional (petróleo, gás natural, cobre, diamante, aço etc.), efetivo exercício de políticas de bem-estar social.

As metas de arrecadação seguem usualmente uma trajetória de crescimento conservador. As projeções levam em conta, preliminarmente, os diferentes parâmetros que governam as bases de cálculo dos tributos, como as estimativas para taxa de câmbio, taxa de juros, inflação etc. Secundariamente, são considerados os efeitos de mudanças na legislação (variações na pressão fiscal, oriundas de aumento ou diminuição de alíquotas ou bases de cálculo).

Não raro, essas projeções são afetadas também pelo esforço fiscal. Tecnicamente, essa variável deveria corresponder a resultados decorrentes de ganhos projetados de eficiência na administração fiscal. Na prática, representam, em geral, déficits orçamentários provenientes de aumentos desproporcionais na despesa pública e artificialmente cobertos por meio dessa artificiosa via.

As projeções de receita passam a integrar a peça orçamentária anual. Submetidas ao crivo das casas legislativas, são freqüentemente questionadas, no pressuposto de que estão subdimensionadas, tendo em vista a prerrogativa fixada no art. 166, § 3º, III, *a*, da CF/1988, que prevê a possibilidade de apresentação de emendas orçamentárias relacionadas com a “correção de erros ou omissões”.

Não se trata, o mais das vezes, de questionamento técnico, mas de forma utilizada por parlamentares para acomodar despesas não previstas no projeto de lei do orçamento. A demanda por novas despesas finda por macular severamente a elaboração orçamentária. O processo passa a obedecer a um ciclo pouco racional: projeção de receitas, presunção de subdimensionamento das receitas, incorporação de despesas não previstas na proposta original, contingenciamento de despesas.

## 9.4 Órgãos de julgamento administrativo fiscal e gestão de passivos tributários

Os órgãos de julgamento administrativo fiscal seguem uma estrutura de dupla instância, na qual a primeira instância assume contornos bastante distintos entre os entes federativos. No âmbito federal, a primeira instância corresponde às Delegacias de Julgamento e a segunda, aos Conselhos de Contribuintes.

As Delegacias de Julgamento foram instituídas em 1994, em substituição ao julgamento até então cometido às Superintendências Regionais da Receita Federal. O que presidiu essa mudança institucional foi a convicção de que deveria haver uma clara separação entre a autoridade julgadora e a autoridade lançadora. Como o lançamento era de responsabilidade de unidades subordinadas às Superintendências, havia o receio de que tal circunstância não aproveitaria de forma adequada à desejada separação.

Originalmente associadas às jurisdições das Superintendências Regionais e dirigidas por Delegado que procedia às decisões de forma monocrática, ainda que com apoio de equipes de assessores, em 2001, as Delegacias de Julgamento foram profundamente reestruturadas, assegurado o comando administrativo do Delegado, com ênfase nos seguintes aspectos: as decisões passaram a ser colegiadas; as delegacias foram estruturadas em turmas, cujos integrantes são investidos de mandato; as turmas passaram a ser especializadas em determinadas matérias ou tributos, com jurisdição que transcende à da região na qual está localizada; admitiu-se a possibilidade de transferência de estoques de processos de uma delegacia para outra, com o objetivo de manter um relativo equilíbrio nos processos a elas alocados; fixou-se um valor abaixo do qual não haveria a necessidade de recurso de ofício, caso a decisão fosse favorável ao contribuinte.

Os Conselhos de Contribuintes são órgãos de julgamento, criados em 1931, estruturados em Câmaras, especializadas segundo a natureza do tributo. Distintamente das Delegacias de Julgamento integradas exclusivamente por representantes do fisco, aqueles órgãos julgadores

guardam composição paritária, entre representantes do fisco e dos contribuintes.

Os representantes dos contribuintes são indicados em lista tríplice por confederações empresariais e escolhidos pela administração tributária. Os conselheiros dos Conselhos de Contribuintes são investidos de mandatos trienais, renováveis.

A despeito de vir experimentando crescente aprimoramento na qualidade das decisões e maior celeridade nos julgamentos, parece claro ser o momento de aprimorar as regras de funcionamento e de constituição dos órgãos julgadores. Algumas recomendações:

- a) a designação dos representantes do fisco deveria resultar de um processo seletivo interno, preservada a competência da Administração para designar o responsável pela gestão do órgão;
- b) a designação dos representantes dos contribuintes deveria decorrer de aprovação em concurso público, observadas dedicação exclusiva e remuneração adequada;
- c) os mandatos poderiam ser renovados, desde que houvesse aprovação em novo processo seletivo interno ou concurso público, conforme o caso;
- d) os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes teriam efeito vinculante para a administração tributária;
- e) os julgamentos não poderiam examinar a constitucionalidade da legislação tributária, salvo por observância a decisões definitivas tomadas pelos tribunais superiores.

Melhor ainda seria se as decisões dos Conselhos de Contribuintes fossem suscetíveis de recurso, por parte do contribuinte ou do Fisco, à segunda instância judicial, conferindo aos órgãos julgadores caráter de verdadeiros tribunais administrativos. Essa estrutura de julgamento não elidiria a possibilidade de o contribuinte ingressar com demandas diretamente no Judiciário, com renúncia tácita à instância administrativa. Tal solução demandaria, sem lugar a dúvidas, mudança constitucional.

Encerrado o processo no âmbito do Conselho de Contribuintes, caso remanesça crédito tributário, total ou parcialmente, abrem-se três hipóteses: pagamento, com extinção do crédito; inscrição em dívida ativa para fins de execução fiscal ou, na hipótese de irrisignação por

parte do contribuinte, demanda judicial com virtual suspensão da exigibilidade do crédito.

A execução fiscal ou a demanda pela via judicial encerram um longo e penoso processo. São inúmeras as situações em que o processo ultrapassa uma década.

Na Justiça, por menos razoável que seja, tudo começa da estaca zero, sem considerar as peças que constam do processo administrativo fiscal. Precisamente para corrigir esse erro de concepção no processo fiscal é que aventei a possibilidade de conferir aos órgãos julgadores no processo administrativo-fiscal características de tribunal administrativo, cujas decisões somente seriam suscetíveis de recurso à segunda instância judicial.

A execução fiscal merece uma revisão profunda. Não me parece apropriado levar à execução judicial crédito que não tenha sido objeto de embargo. Nessa hipótese, não há controvérsia quanto ao crédito e, por isso mesmo, não há necessidade de levar o processo à execução judicial, pois juiz não é cobrador de impostos.

A morosidade da execução fiscal produz números estarrecedores. Segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao final do primeiro trimestre de 2007, os créditos inscritos na dívida ativa da União correspondiam a R\$ 600 bilhões! A esse montante, devem ser acrescentados R\$ 300 bilhões em cobrança administrativa na Receita Federal. Mais grave ainda é saber que esses valores são crescentes ao longo do tempo.

Não seria desarrazoado afirmar que os créditos inscritos em dívida pública e em cobrança administrativa nas fazendas públicas federal, estaduais e municipais alcancem valor próximo ao PIB brasileiro. Definitivamente, existe algo de muito errado nesse modelo de cobrança e execução fiscais.

A realização desse crédito público certamente vai exigir a concepção de programas de recuperação fiscal, usualmente fundados nos institutos da anistia, remissão ou parcelamento. Deles, tenho preferência pelo parcelamento, tendo em vista que a anistia e a remissão somente devem ser utilizadas, no meu entender, para pôr fim a grandes controvérsias tributárias ou com o objetivo meramente

administrativo de extinguir pequenas dívidas, cujos custos de cobrança são superiores a seus próprios valores.

Os parcelamentos tributários, em sua grande maioria, consistem na amortização da dívida, segundo determinado número de parcelas. Ocorre que o número de parcelas não guarda correlação com a capacidade de pagamento do devedor. Justamente por isso, quase sempre resultam em inadimplência do devedor, sobretudo em parcelamentos longos.

A melhor forma de aquilatar a capacidade de pagamento do devedor seria examinar sua solvência a partir dos lucros projetados. Essa solução, todavia, é operacionalmente complexa e, portanto, desaconselhável.

A receita bruta de uma empresa é uma boa aproximação de sua capacidade de pagamento. Parcelamentos com base em percentual da receita bruta são os mais viáveis, porquanto, em boa medida, reproduzem a capacidade de pagamento do devedor ao longo do tempo. O Programa de Recuperação Fiscal (Refis), instituído pela Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000, é um exemplo da aplicação desse entendimento à gestão dos passivos tributários federais.

A adoção de programas de recuperação fiscal, como forma de conferir liquidez aos expressivos valores em cobrança administrativa e execução fiscal, deveria ter caráter permanente. A participação do devedor em programas dessa natureza deveria estar condicionada à celebração de termo de ajustamento de conduta, em que fossem estabelecidas exigências para o devedor, como: pagamento regular dos créditos correntes, compromisso expresso de evitar qualquer medida tendente a subtrair receita da pessoa jurídica inscrita no programa, prestação regular de informações econômicas e financeiras da empresa que permitam acompanhar sua solvência, oferecimento de garantias reais da empresa e de seus sócios etc.

## **9.5 Compensação e restituição de tributos**

A compensação e a restituição de tributos constituem procedimentos de difícil consecução e extremamente importantes em

termos de credibilidade da administração tributária. Ao lado do tamanho da carga tributária e da complexidade do sistema tributário, são motivos de queixas freqüentes de contribuintes em todo o mundo.

Até o advento da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a compensação de tributos, no âmbito da legislação federal, somente poderia ocorrer entre tributos de mesma espécie. A razão de ser dessa norma seria prevenir situações que conflitassem com as regras constitucionais da partilha ou da vinculação de tributos. Por exemplo, não seria possível compensar crédito do IPI com débito da Cofins, tendo em vista que: parcela do IPI é destinada a transferências para Estados e Municípios, diferentemente da Cofins, cujo produto da arrecadação não é partilhado com aqueles entes federativos. Por outro lado, a Cofins é totalmente vinculada ao orçamento da seguridade social, ao contrário do IPI que, todavia, admite outros tipos de vinculação.

Ainda que lastreada em bons fundamentos, a vedação à compensação de tributos de espécies distintas ofende o senso comum e enfraquece a imagem da Administração Fiscal perante o contribuinte. A vinculação e a partilha de rendas públicas são institutos importantes, mas de interesse restrito à Administração Pública, não devendo conflitar com o contribuinte, em sua justa demanda por liquidez e tendo em vista a morosidade dos processos de restituição.

A Lei n. 9.430, de 1996, veio solucionar esse conflito de razões, ao estabelecer que a compensação legítima poderia ser efetivada imediatamente, ainda que os tributos fossem de espécies distintas, desde que houvesse a comunicação ao Fisco, a quem caberia proceder aos devidos ajustes contábeis de modo a preservar as regras de vinculação e partilha. Era a saída equilibrada para um indesejado impasse entre a administração tributária e o contribuinte.

Desde 2003, os pedidos de restituição, ressarcimento e compensação se operam por via eletrônica, mediante utilização do programa “Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação” (PER/DCOMP). Esse procedimento deu maior agilidade ao processo, além de oferecer maior consistência nas informações apresentadas.

A restituição, da qual em verdade o ressarcimento é espécie aplicável ao IPI, encerra dificuldades análogas às da compensação. São conhecidas, em todo mundo, as reclamações de contribuintes quanto à morosidade na devolução de créditos relativos ao imposto sobre o valor agregado (IVA). São também conhecidas as preocupações do Fisco quanto a fraudes em processos de restituição, decorrentes de creditamentos ilícitos.

A restituição do imposto de renda das pessoas físicas, no Brasil, segue um curso relativamente simples. Os valores reclamados pelo contribuinte se sujeitam, todavia, a um crivo nos sistemas fiscais, envolvendo prévio cotejo com informes de rendimentos declarados pelas fontes pagadoras e os correspondentes pagamentos dos valores retidos. Qualquer discrepância observável nesse confronto resulta na retenção em malha da declaração do contribuinte que solicitou a restituição. Essa retenção implica verificação para avaliar se a inconsistência resulta de erro material escusável ou de algum tipo de fraude.

A restituição no imposto de renda das pessoas físicas, a partir de 1996 e com base na Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, é mensalmente corrigida pelos juros equivalentes aos da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), de forma idêntica ao que ocorre em relação aos tributos em atraso ou ao parcelamento aplicável àquele imposto.

A cobrança da taxa Selic nos tributos em atraso se explica, porque tal fato resultou na necessidade de o Tesouro buscar financiamento no mercado financeiro, mediante a emissão de títulos da dívida pública, remunerados com aquela taxa. Ao fazer o pagamento do principal, relativo ao tributo em atraso, não há a completa cobertura do dispêndio do Tesouro com a remuneração do título. Daí a exigência da taxa Selic.

Quando há o pagamento que pretexta restituição, o Tesouro se desobriga do lançamento de títulos e, portanto, da correspondente taxa Selic. Como pagamento a maior corresponde, em realidade, a recurso que não pertence ao Tesouro, a devolução deve, em nome da isonomia, ser compensada com os mesmos juros Selic.

Na administração tributária brasileira, a mais séria questão de restituição diz respeito aos créditos de ICMS acumulados nas operações de exportação, que finda representando um custo que afeta a competitividade das exportações brasileiras e compromete a não-cumulatividade do imposto, conforme estabelece a Constituição.

Essa acumulação de créditos encontra explicação na própria história do ICMS (originalmente ICM). Sua instituição, na segunda metade dos anos sessenta, representou uma inovação tributária que pretendia acolher as modernas técnicas de tributação do consumo, como base no valor agregado. O único paradigma dessa forma de tributação, à época, era a França. A reforma tributária era apontada como centralizadora. Mercê de seus inúmeros defeitos, haveria a extinção do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de titularidade estadual. Entendeu-se, por conseguinte, que o então ICM seria o sucedâneo natural do IVC.

O legislador não percebeu as dificuldades que ocorreriam ao conferir titularidade subnacional a um imposto sobre valor agregado, em uma federação. A França não poderia servir de exemplo, porquanto se trata de um Estado unitário.

Hoje, a solução brasileira, no contexto dos mais de 120 países que adotaram o IVA, tornou-se solitária.

A titularidade estadual do ICM, entre outros problemas, responde pelos créditos acumulados nas operações de exportação. É muito comum a constituição de créditos tributados em operações interestaduais que, quando confrontados com a imunidade constitucional da exportação, gera acúmulo de crédito.

O pedido de restituição na unidade federada em que ocorreu a operação produz a insólita situação de devolver pagamento efetivado em outra unidade. Exemplo: uma empresa localizada em um estado A adquire insumos no estado B; na operação interestadual, o estado B tributa; a exportação se deu no estado A; o pedido de restituição far-se-á no estado A, conquanto o imposto tenha sido recolhido no estado B. Enfim, algo que, minimamente, parece estranho.

Esse grave problema somente seria efetivamente resolvido caso o ICMS passasse para a competência federal. Essa hipótese, contudo, é

completamente inexecutável sob o ponto de vista político, para não dizer que pode comprometer o chamado pacto federativo.

A verdade é que essa circunstância contrapõe o interesse arrecadatório (por sinal, legítimo) dos estados com o interesse nacional (também legítimo) de promover a expansão das exportações. Como forma de mitigar o problema, foram criados alguns mecanismos compensatórios para os estados, como o fundo constitucional destinado a compensar as exportações de produtos industrializados, para o qual são destinados 10% da arrecadação do IPI, e transferências orçamentárias da União, à conta da Lei Kandir, presumidamente para compensar, em caráter temporário, perdas arrecadatórias decorrentes da isenção conferida às exportações de matérias-primas e produtos semi-industrializados.

Como inexistente vínculo entre as transferências e os créditos acumulados, os recursos transferidos findam sendo utilizados para o financiamento geral dos gastos públicos estaduais e, em consequência, não há a liquidação daqueles créditos.

A solução para esse problema não é simples, afastada de plano a hipótese de federalização do ICMS. A fórmula a ser pensada seria a instituição de um fundo federal para o qual concorreriam os recursos destinados ao atual fundo constitucional do IPI, parcela das receitas estaduais decorrentes da incidência do ICMS nas operações de importação e parcela complementar oriunda de outras fontes federais. O fundo procederia à compensação dos estados na exata medida do valor das receitas que não foram auferidas por conta da desoneração das exportações.

Ainda que essa solução fosse, *in abstracto*, acolhida pela União, pelos estados e pelos exportadores, haveria uma enorme discussão quanto à especificação das parcelas a serem integralizadas pelos federativos, reproduzindo recorrentes debates sobre a partilha de rendas no federalismo fiscal brasileiro.

## **9.6 Gestão de pessoas no âmbito da administração tributária**

A gestão de pessoas no âmbito da administração tributária exhibe peculiaridades que merecem destaque, não bastassem as dificuldades inerentes à matéria.

As organizações tributárias têm, em geral, um grande número de servidores, com elevado grau de qualificação e enorme poder perante os cidadãos e as empresas, estando sujeitos a situações que podem envolver a prática de atos ilícitos. John Marshall, jurista norte-americano, já no início do século XIX, pronunciava a conhecida frase: “o poder de tributar inclui o poder de destruir”.

Essas características implicam a necessidade de desenvolvimento de sistemas administrativos para gerir grande número de pessoas e adoção de procedimentos que previnam a prática de atos ilícitos e resultem na punição de culpados.

Uma questão presente em órgãos públicos de grande porte, em termos de efetivo de pessoal e cobertura espacial, como as forças armadas, a diplomacia e determinadas organizações de Administração Tributária, é a contínua movimentação de pessoal.

A Receita Federal instituiu um sistema modelar visando administrar, de forma justa e transparente, a movimentação de pessoal. Esse sistema tem por fundamento dois pilares: nenhum servidor pode ser removido de ofício, exceto para o exercício de cargos de confiança; movimentação somente poderá ocorrer em razão de participação e aprovação em concursos de remoção.

Para realização de concurso de remoção, a administração periodicamente especifica as vagas que serão abertas, por localidade. Cada servidor acumula pontos em função do tempo decorrido desde sua última remoção. Esses pontos podem ser bonificados em razão do caráter inóspito da localidade em que o servidor se encontra (as localidades são classificadas, segundo esse critério), exercício de cargos de chefia e participação em comissões designadas para apuração de faltas disciplinares.

O servidor conhece objetivamente seus pontos e os dos demais candidatos, bem como suas respectivas intenções de remoção, visto que essas informações ficam disponíveis na Intranet. Assim, ele pode ir ajustando suas intenções ao que for mais viável, considerada sua

pontuação, ou simplesmente postergar o pedido de remoção para outra oportunidade, ocasião em que terá necessariamente acumulado mais pontos. A decisão final sobre remoção fica por conta do próprio sistema.

Não podem participar do concurso de remoção servidores que ainda não concluíram o estágio probatório. Esse estágio tem caráter obrigatório para todos os servidores que foram aprovados em concurso público e nomeados para as localidades para as quais se inscreveram, conforme discriminado no edital do concurso.

O modelo adotado, além de eficiente, transparente e justo, protege a administração de qualquer tipo de ingerência externa, principalmente o apadrinhamento político, tão nocivo à gestão pública.

No exercício das atribuições de fiscalização e julgamento, é imprescindível que o funcionário fiscal, cuja atividade é vinculada, exerça sua competência com base, estritamente, nos seus conhecimentos técnicos e na sua convicção pessoal. Qualquer forma de direcionamento dessas atividades, quer por motivação política, quer por razões escusas, macula profundamente a administração e leva a seu descrédito perante os contribuintes.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído na Receita Federal, em 1999, representou um notável avanço. Ao fiscalizar o funcionário fiscal, o faz em nome da Administração Tributária. Logo, é necessário que esteja investido de mandado especial para tal, em que estejam especificados os tributos e respectivos períodos que deverão ser objeto de fiscalização, os superiores imediatos do funcionário e um meio que permita verificar a autenticidade do mandado. No caso específico do MPF, o contribuinte pode verificar, pela Internet, a autenticidade do mandado, mediante utilização de senha a ele conferida.

O MPF converteu-se em eficaz forma de controle de eventuais desvios de conduta nas atividades de fiscalização, além de evitar a prática de atividades criminosas por falsos fiscais.

A expedição do MPF deve decorrer sempre de um criterioso planejamento dos procedimentos de fiscalização, precedido de

pesquisas nos sistemas fiscais que ofereçam informações consistentes para os trabalhos do funcionário fiscal.

Desde janeiro de 2001, com a vigência da Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001, o funcionário fiscal pode, na execução de procedimentos de fiscalização, ter acesso a informações protegidas por sigilo bancário. O acesso, todavia, se sujeita a normas rigorosas, estatuídas pelo Decreto n. 3.724, de vigência concomitante com a da Lei Complementar n. 105. Nele, são discriminadas pormenorizadamente todas as hipóteses que podem pretextar o acesso às informações protegidas por sigilo bancário; é definido um rito especial para notificar o contribuinte, aprovar e efetivar o acesso e utilizar as informações necessárias; e, sobretudo, são estabelecidas regras de proteção aos sigilos fiscal e bancário.

Ressalvadas situações especiais, previstas nos §§ 1º e 2º do art. 198 do CTN (requisições da autoridade judicial, solicitações de informações de órgãos públicos indispensáveis a investigações em processos regularmente instaurados, intercâmbio entre órgãos fazendários, representações fiscais para fins penais, inscrição em dívida ativa, parcelamento ou moratória), é fundamental a manutenção do sigilo das informações fiscais ou bancárias. Não apenas porque se trata de prática criminosa, mas também porque fratura a confiança e a lealdade que devem presidir as relações entre Fisco e contribuinte.

A par desses instrumentos, é indispensável à administração tributária a existência de uma corregedoria disciplinar, atuante e independente. Sua competência, contudo, não deve abranger a investigação dos dirigentes superiores do órgão de Administração Tributária, salvo se precedido de autorização do Ministro ou Secretário de Estado a que se subordina esse órgão. Essa limitação tem por escopo evitar conflitos hierárquicos.

Integrada por profissionais habilitados para tarefa, atividades da corregedoria devem ser revestidas de algumas prerrogativas: a direção do órgão responsável pela corregedoria deve estar investida de mandato, em proveito de uma maior independência; seus integrantes devem ter o privilégio de escolher a unidade em que irão exercer suas atividades, quando de afastamento voluntário e definitivo do órgão, a

fim de prevenir eventuais constrangimentos com colegas submetidos a processos disciplinares administrativos; a participação em comissões de inquérito deve repercutir positivamente, tanto para efeito de bonificação de pontos em concursos de remoção, quanto para a ascensão funcional. Essas prerrogativas se explicam pelo natural desconforto que consiste em investigar os próprios colegas.

Na esteira da criação recente de órgãos de controle externo para o Poder Judiciário, Ministério Público e polícias (no caso da Polícia Federal, ainda pendente de disciplinamento pelo Conselho Nacional do Ministério Público), não é fora de propósito a instituição de órgão de mesma natureza para a administração tributária, no qual teriam assento representantes do governo e da sociedade civil, com competência para examinar situações que envolvam práticas ilícitas, abuso de autoridade, lançamentos realizados com o objetivo apenas de transtornar a vida do contribuinte etc.

## **9.7 Cadastros e os fluxos de informação na administração tributária**

O tributo tem um ciclo de vida que se inicia com a ocorrência do fato gerador, prossegue com o lançamento e se encerra com a extinção da obrigação. O lançamento e a extinção se apresentam sob as mais diferentes formas.

O fluxo de informações será íntegro se acompanhar o ciclo de vida do tributo. A eficiência de uma administração tributária está condicionada à consistência, articulação e fluidez dessas informações.

As informações devem ser confiáveis, o que pressupõe a aplicação de critérios permanentes de verificabilidade. Suas bases de dados não podem ser vistas como sistemas estanques. E, de resto, as informações devem ser prontamente postas à disposição dos usuários, sob pena de caducidade.

O cadastro é a pedra angular dos sistemas de informações fiscais. Sem um cadastro minimamente confiável não há possibilidade de sucesso na utilização das informações fiscais, quer para fins de fiscalização, quer para fins de prestação de serviços aos contribuintes.

São condições básicas para efetividade de um cadastro fiscal:

- a) informações constantes de um cadastro devem ser relativamente inalteráveis, por exemplo, o nome ou razão social do contribuinte, ainda que se admita a alteração conforme rito específico;
- b) informações sujeitas a freqüentes alterações, como endereço ou capital social devem residir em outros bancos de dados, devidamente articulados com o cadastro;
- c) o número de inscrição cadastral deve ser definitivo e observar uma correspondência biunívoca com o contribuinte, isto é, nenhum contribuinte deve ter seu número de inscrição cadastral alterado, e, uma vez concedido o número, este jamais poderá ser atribuído a outro contribuinte;
- d) devem existir regras de inscrição que impeçam duplicidade de registro e que, no caso de pessoas físicas, discriminem homônimos;
- e) devem ser estabelecidos critérios que reconheçam a inatividade de uma pessoa jurídica ou o cancelamento do registro de uma pessoa física.

O Cadastro das Pessoas Físicas (CPF) era extremamente deficiente: multiplicidade de inscrições para uma mesma pessoa; grande número de registros correspondentes a pessoas que faleceram ou emigraram definitivamente; e, por fim, dados errôneos.

Reestruturar o CPF, na segunda metade dos anos 1990, representou uma tarefa relativamente árdua. O número de registros ultrapassava 105 milhões. Sabia-se, contudo, que boa parte deles correspondia a inscrições que deveriam ser canceladas, tendo em conta que aquele cadastro jamais fora objeto de depuração.

A solução aparentemente óbvia seria um recadastramento convencional. Essa medida, entretanto, é complexa, cara e irrita profundamente o contribuinte regular. São conhecidos os transtornos gerados por processos de recadastramento. Aliás, a própria Receita Federal já vivera experiência desagradável, quando da instituição do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Na área da Previdência Social, construiu-se um verdadeiro histórico de balbúrdias e insucessos em processos de recadastramento.

O cerne da questão consistia em cancelar inscrições de pessoas falecidas ou de emigrantes, bem como aquelas concedidas por erro, intencional ou não. A Administração se deparava, então, com a

conhecida prova diabólica, cuja solução passa inevitavelmente por uma forma de verificação indireta.

Buscou-se uma alternativa, com bom precedente na justiça eleitoral. Analogamente ao que se estabeleceu para o cancelamento de títulos eleitorais, as pessoas físicas que, por dois anos consecutivos, não apresentassem declaração de imposto de renda, teriam suas inscrições canceladas.

Esse cancelamento seria fator impeditivo para movimentação de contas bancárias e de cadernetas de poupança ou para realização de qualquer outro tipo de operação junto à instituição financeira. Posteriormente, essa restrição tornou-se ainda mais eficaz à medida que se procedeu, por exemplo, à interconexão entre os cadastros fiscal e eleitoral.

Caso uma pessoa física tivesse sua inscrição cancelada, seria possível restabelecer a regularidade cadastral, mediante procedimento relativamente simples e pagamento dos correspondentes custos de processamento. Enfim, não havia qualquer propósito punitivo, mas tão-somente o de construir um cadastro confiável.

Remanescia, entretanto, um enorme problema: como alcançar a imensa massa dos contribuintes isentos? É verdade que ocorrera um enorme crescimento no número de pessoas físicas declarantes, com visível melhoria na qualidade das declarações, quer em termos de consistência, quer em termos de velocidade de processamento. De fato, desde 1995, esse número evoluiu de 6,3 milhões (75% das declarações, em papel) para mais de 23 milhões (cerca de 98%, pela Internet), nos dias atuais.

Ocorre, contudo, que a grande maioria dos isentos não tinha acesso aos serviços de Internet. Facultar declaração em papel, para os isentos, seria extremamente oneroso, afora as possibilidades de erros inerentes a essa forma de declaração. Admitida a existência de 50 milhões de isentos, a um custo de processamento correspondente a um real por declaração, a manutenção do cadastro demandaria R\$ 50 milhões anuais – valor extremamente elevado, especialmente para um país que fazia um ingente esforço para lograr o equilíbrio fiscal.

Concebeu-se um modelo alternativo que consistia na construção de um formulário extremamente simples, com indagações que envolviam respostas binárias (sim ou não), e elaborado no mesmo formato dos boletos de loterias esportivas, visando a utilizar casas lotéricas na captação dessas declarações.

O custo seria ínfimo (27 centavos de real por declaração, à época), capaz de ser suportado por qualquer pessoa e praticamente nulo para administração fiscal. A apresentação anual dessa declaração de isento (todos os que estavam desobrigados a apresentar a declaração convencional) serviria como elemento confirmatório de regularidade cadastral.

A declaração de isento foi um sucesso completo. Hoje, cerca de 30 milhões de pessoas apresentam esse tipo de declaração por meio de casas lotéricas, sendo mínima a participação das declarações em papel.

As conseqüências desse recadastramento foram o cancelamento de mais de 60 milhões de inscrições, a gradual conquista de confiança no cadastro por parte das instituições e das pessoas, e a fixação de uma base firme para funcionamento dos diferentes sistemas fiscais. Não seria exagerado dizer que a inscrição no CPF converteu-se, de forma inédita em todo o mundo, em verdadeiro número único de registro das pessoas físicas, ao menos no plano das atividades econômicas.

Sem as mesmas sutilezas e desafios do CPF, a instituição do CNPJ representou um verdadeiro recadastramento das pessoas jurídicas, ainda que tenha sofrido alguns percalços em sua implantação. Mais de 5 milhões de inscrições foram canceladas.

Esse processo de implantação se fez acompanhar de algumas mudanças conceituais: criação do *status* de inscrição (ativa regular, ativa não-regular, suspensa, inapta, cancelada); instituição do conceito de inaptidão para as pessoas jurídicas não declarantes contumazes, com endereço divergente do indicado na declaração ou inexistentes de fato; implementação de um tipo especial de declaração para empresas inativas, de caráter extremamente simples, com o propósito de prevenir a constituição de irregularidade em empresas que, mesmo sem movimento, estavam obrigadas a apresentarem declarações com a complexidade exigida das empresas ativas.

O CNPJ pretendia, também, ser o cadastro único fiscal das pessoas jurídicas, com eliminação dos múltiplos cadastros fiscais. O Brasil, em contraste com tantas iniciativas meritórias no campo da administração fiscal, é o único país do mundo com cadastros fiscais federal, estaduais e municipais.

O contribuinte é uno e não pode, por isso mesmo, parecer diferente para as diferentes Administrações Fiscais. O corporativismo das burocracias, expressão mais nítida da desconfiança federativa brasileira, impediu que o CNPJ prosperasse no seu objetivo inicial. Foram infrutíferos os esforços para consecução de um cadastro nacional. A cada solução operacional, as burocracias contrapunham uma miríade de problemas.

O cadastro sincronizado, como se pretende hoje, é apenas uma solução paliativa, um armistício para esconder a competição entre “donos” de cadastros. Ao menos, nesse aspecto, não se tem um federalismo cooperativo, mas francamente concorrencial.

Em virtude dessa fragmentação cadastral combinada com a parafernália de exigências para inscrição e baixa de pessoas jurídicas, no Brasil, conforme demonstrou levantamento realizado pelo Banco Mundial<sup>4</sup>, são necessários, em média, 152 dias para abrir uma empresa e 460 dias para fechar. Essa circunstância somente é verificável nos países mais atrasados do mundo. A inscrição e baixa de empresas, no Brasil, ainda demanda uma revolução desburocratizante.

No campo das inovações tecnológicas, em implementação, dois temas se sobressaem: a certificação digital e a nota fiscal eletrônica.

A certificação digital implantada na Receita Federal em 2002, a partir de estudos iniciados no final dos anos 1990, representa ferramenta que vai viabilizar definitivamente o atendimento virtual, com maior agilidade e segurança para o contribuinte, pois não há possibilidade de prover atendimento presencial nos órgãos de administração tributária de grande porte.

Não se pode dizer que a certificação digital tenha sido universalizada. Desde sua implantação, todavia, foram dados passos largos. Sua maior clientela tem sido as grandes empresas e os escritórios de contabilidade. Terá alcançado sucesso completo quando,

de alguma forma, atingir uma grande massa de contribuintes pessoas físicas.

A nota fiscal eletrônica constitui inovação que vai permitir um maior controle fiscal, especialmente no tocante ao que se denomina “passeio” de notas fiscais. No limite, poderá conferir efetividade à aplicação do princípio do destino do ICMS. Os primeiros ensaios foram realizados no segundo semestre de 2006, limitados a algumas empresas e a alguns Estados. Apesar de encontrar-se ainda em estágio experimental, parece não haver dúvidas quanto à sua efetividade.

## REFERÊNCIAS

ARON, Raymond. **Dezoito lições sobre a sociedade industrial**. Lisboa: Martins Fontes/Presença, 1981.

BANCO MUNDIAL. **Doing business 2007: how to reform**. Washington, D.C.: World Bank, 2006.

KIDD, Maureen; CRANDALL, William. **Revenue authorities: issues and problems in evaluating their success**. Washington, D.C.: International Monetary Fund. IMF Working Paper n. 6/240, out. 2006. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=944078>>. Acesso em: 25-6-2007.

JANTSCHER, Milka Casanegra; BIRD, Richard. **Improving tax administration in developing countries**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1992.

## LEGISLAÇÃO

Lei n. 5.172, de 25-10-1966.

Lei n. 9.250, de 26-12-1995.

Lei n. 9.430, de 27-12-1996.

Lei n. 9.964, de 10-4-2000.

Lei Complementar n. 104, de 10-1-2001.

Lei Complementar n. 105, de 10-1-2001.

Decreto n. 3.724, de 10-1-2001.

- 1 ARON, Raymond. **Dezoito lições sobre a sociedade industrial**. Lisboa: Martins Fontes/Presença, 1981, p. 4.
- 2 Cf. JANTSCHER, Milka Casanegra; BIRD, Richard. **Improving tax administration in developing countries**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1992, p. 45.
- 3 Cf. KIDD, Maureen; CRANDALL, William. **Revenue authorities: issues and problems in evaluating their success**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, IMF Working Paper n. 6/240, out. 2006. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=944078>>. Acesso em: 25-6-2007.
- 4 Cf. BANCO MUNDIAL. **Doing business 2007: how to reform**. Washington, D.C.: World Bank, 2006.

# 10 MEDIDAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E À EVASÃO FISCAL

*Elidie Palma Bifano*

*Professora do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; mestre e doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; diretora de Consultoria da PricewaterhouseCoopers.*

## 10.1 Informalidade e sonegação no Brasil

### 10.1.1 Informalidade

#### A) Conceito

No trato da matéria tributária, no Brasil, tornou-se lugar comum o uso da expressão informalidade para indicar comportamento consistente na inobservância da lei por parte dos contribuintes. A informalidade vem registrada no *Dicionário jurídico* como a qualidade do que é informal, sendo que o informal é o que não observa qualquer formalidade legal. Formalidade, de sua vez, pode ser um requisito de validade de um ato, um modo de proceder, uma praxe, uma cerimônia, um procedimento na execução de certos atos ou uma exigência burocrática<sup>1</sup>.

Dentre tantas possibilidades que o Direito apresenta, em que tipo de ausência de formalidade se insere a informalidade em matéria tributária objeto de tanta preocupação? Essa definição é crucial para que se possa examinar a questão, especialmente quando na seqüência introduz-se o tema da sonegação, conforme a designação do item que está sendo abordado.

A forma ou formalidade cuja inobservância acarreta a nulidade do ato jurídico é “o conjunto de solenidades que se devem observar para que a declaração da vontade tenha eficácia jurídica. É o revestimento jurídico que exterioriza a declaração da vontade”<sup>2</sup> e, certamente, não deve ser a forma ou formalidade a que o senso comum se refere

quando afirma que a informalidade, ou ausência de formalidade, predomina em matéria tributária. Várias das demais hipóteses de per si podem ser excluídas, como praxe, cerimônia ou exigência burocrática, restando, portanto, modo de proceder e procedimento a ser adotado na execução de certos atos.

### *B) Razões da informalidade no Brasil*

A qualidade de informal que usualmente se atribui ao comportamento de grande parte dos contribuintes, no Brasil, decorre de duas específicas situações: (i) abstenção total de observância de procedimentos previstos em lei para a hipótese concreta ou (ii) adoção de certos procedimentos, porém diversos daqueles prescritos na norma para a situação de fato. A decisão do contribuinte de manter-se à margem de suas obrigações legais bem como de cumpri-las parcialmente ou de forma diversa da prevista no sistema deve ser investigada. Quando indagados sobre a informalidade, os contribuintes costumam apontar uma lista de razões que a justificariam, alternando-se aquelas supostamente mais significativas, porém coincidindo, essencialmente, o conjunto indicado, a saber: (i) alto custo tributário; (ii) qualidade do tributo e contrapartida do Poder Público; (iii) complexidade das normas tributárias; (iv) frequência das alterações na legislação; (v) dificuldade no cumprimento das obrigações acessórias<sup>3</sup>; (vi) falta de agilidade do Poder Judiciário.

Observe-se que a decisão do contribuinte de manter-se à margem da lei ou de adotá-la apenas em parte, com base nos motivos apontados, em nenhum momento parece ter sido contrabalançada pelas razões que histórica, econômica e juridicamente compelem o cidadão a contribuir com parcela de sua riqueza pagando tributos. A função social do tributo e a solidariedade dos cidadãos no atendimento às necessidades do Estado não é tema recorrente, nem é objeto de consideração, quando se cuida da informalidade no Brasil. Certamente que o tributo é a fonte principal de recursos de que os Estados dispõem para atender ao bem estar social, finalidade de sua existência, o que torna aqueles que são considerados como contribuintes, porque dispõem de riqueza ou de condições de colaborar, obrigados a tanto desde que os princípios consagrados na Constituição sejam

observados, como a liberdade de escolha, a igualdade e a capacidade contributiva e suas decorrências. A solidariedade, em um Estado de direito e em matéria tributária, sustenta-se, em última análise, na responsabilidade de cada um e de todos os cidadãos pela coisa pública, que sendo de todos, por todos é compartilhada, considerando-se que a vida é vivida em sociedade. A partir desses fatos e do reconhecimento de um certo *dever de arrecadar* prosperam correntes que se lastreiam na chamada solidariedade social<sup>4</sup>, com a finalidade de, buscando o equilíbrio entre tributação e liberdade, atingir uma justa tributação. A exacerbação desse conceito pode conduzir a excessos que desprotejam o cidadão e obstem o livre exercício da atividade econômica, origem e sustentáculo da tributação, em geral<sup>5</sup>. A solidariedade social, contudo, é a única forma que o Estado tem de, muitas vezes, permitir a inclusão de todos os cidadãos no usufruto de um certo benefício<sup>6</sup>.

### C) O tributo ótimo

O tema em epígrafe deveria ser proposto sob a forma de indagação: há um tributo ótimo? Se há um tributo ótimo ele o seria para o Poder Público ou para o cidadão? Ou para ambos? Essa última parece ser a melhor assertiva. Considerando-se como premissa assentada que todos devem contribuir a partir de princípios constitucionais rígidos (no Brasil são designados como cláusulas pétreas) Richard Posner, um dos representantes da Escola do Direito & Economia<sup>7</sup> nos Estados Unidos, procurou conceituar o imposto ótimo, nos seguintes termos: (i) tem uma base ampla, pois que facilita a arrecadação de grandes somas de que os Estados modernos necessitam; (ii) grava atividades cuja demanda não é muito elástica de modo que as possibilidades de substituição do tributo são mínimas; (iii) não aumenta a desigualdade, nem ofende a equidade; e (iv) cuja administração não seja cara. Por decorrência, conclui que a tributação da renda pessoal parece atingir essa finalidade<sup>8</sup>. Se cotejarmos o tributo ótimo de Posner com a relação de aspectos indicados pelos adeptos da informalidade tributária no Brasil, para sustentar sua opção, observaremos que:

- (i) alto custo tributário: decorre da restrita base de contribuintes, hoje existente no Brasil, das distorcidas bases de cálculo previstas pela lei ordinária (muitas delas

judgadas inconstitucionais), das elevadas alíquotas, em geral, aplicadas. A ausência de colaboração de muitos, as falhas contidas nas normas e o uso de alíquotas elevadas violam os princípios da igualdade e capacidade contributiva, deixando de observar a equidade, assim definida como um ideal de justiça que atribui a cada um seu direito, não exatamente o justo legal, mas o justo melhor<sup>9</sup>;

(ii) qualidade do tributo e contrapartida do Poder Público: no Brasil, diversos tributos adotam bases de cálculo desaconselhadas, mundialmente, por onerarem a atividade econômica em excesso, como impostos e contribuições calculados sobre a receita e com a natureza cumulativa<sup>10</sup>. O oportunismo da exigência muitas vezes transparece especialmente quando marcado pela imposição extravagante com o propósito arrecadatório imediato. A subsequente declaração de inconstitucionalidade da exigência, em muitos casos, e a ausência de contrapartida do Poder Público no atendimento ao cidadão demonstram, cabalmente, a ausência da condição de um tributo ótimo. As dificuldades para cobrar os tributos dos contribuintes, em razão dos fatos comentados, obrigam o Estado a criar novas incidências ou alterar as existentes, reduzindo-se a segurança do sistema, deixando-o vulnerável e facilitando sua inobservância por parte de seus destinatários;

(iii) complexidade das normas tributárias: a comentada freqüência das alterações na legislação é dado que dificulta o cumprimento tanto da obrigação principal, o tributo, quanto das obrigações acessórias, exigindo do Poder Público maiores esforços na cobrança e na fiscalização, encarecendo, sobremaneira, o custo da administração tributária. Do lado do contribuinte, o esforço para acompanhar as mudanças de lei, contratar consultores e organizar-se, integra o custo da administração tributária, de vez que o tempo que deveria ser aplicado na atividade produtiva resulta desviado para outras tarefas de cunho administrativo-fiscal, sem qualquer tipo de retorno. A esses fatos deve ser somado o quase permanente recurso ao Poder Judiciário para garantir direitos e evitar correspondentes violações, o que obriga todo contribuinte a manter assessores jurídicos em caráter permanente, obrigando, também, o Poder Judiciário a ocupar-se de matéria que poderia ser mais bem regulada e administrada.

As questões apontadas como estimuladoras da informalidade podem levar a outras conclusões quando se examina o sistema tributário brasileiro. Diogo Leite Campos avaliou o direito português em matéria tributária, no que respeita à justiça (ou igualdade, princípio que leva todos a contribuírem na proporção da riqueza de que desfrutam sob a proteção do Estado), certeza (ou legalidade, princípio

que elimina a indeterminação, surpresa e arbitrariedade), comodidade (princípio que determina seja o tributo cobrado na data e no modo mais conveniente para o contribuinte) e economia (princípio que impõe menores sacrifícios ao contribuinte com redução de custos para o Estado)<sup>11</sup>. Conclui que os princípios constitucionais portugueses estão fundados nos cânones propostos, mas que o legislador ordinário, muitas vezes, deixa de observá-los<sup>12</sup>.

Trazidas essas reflexões ao ambiente tributário nacional, o mesmo fenômeno poderá ser observado: princípios constitucionais que resultam não cumpridos pelas leis ordinárias, abrindo a oportunidade para a discussão da correspondente exigência ou para a dita informalidade.

Conclui-se, portanto, que não logramos, até o momento, criar um tributo ótimo, no Brasil, pois que ainda não motivamos todos os cidadãos a solidarizar-se na arrecadação, bem como não encontramos elementos que simplifiquem e facilitem a arrecadação pelo Poder Público.

### 10.1.2 Sonegação e outros ilícitos

#### A) *Conceito de sonegação*

Etimologicamente, sonegar origina-se do latim *negare*, que significa ver, mais a preposição *sub*, daí passando a significar ocultar de alguma forma<sup>13</sup>. Na atualidade, sonegar é ocultar algo, deixando-se de mencioná-lo, sendo que a figura da sonegação é tratada pela lei em mais de uma situação: sonegados ao inventário, sonegação de correspondência, sonegação de incapaz e sonegação de tributo. Sonegação, em matéria tributária, é ação ou omissão dolosa com o objetivo de furtar-se alguém ao pagamento, total ou parcial, de tributo. A sonegação fiscal era considerada como crime, consoante dispunha a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, art. 1º, sendo assim enquadradas, de acordo com o art. 3º da mesma lei, somente as situações dessa forma definidas, a saber:

- (i) prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a

intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos e adicionais devidos;

(ii) inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos;

(iii) alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

(iv) fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as com o objetivo de obter dedução de tributos devidos, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

(v) exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte, beneficiário da paga qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda, como incentivo fiscal.

A Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seu art. 1º, definiu, por sua vez, como crime contra a ordem tributária, aquele praticado com o intuito de suprimir ou reduzir tributo e seus acessórios mediante as seguintes condutas:

(i) omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

(ii) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido;

(iii) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;

(iv) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

(v) negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço;

(vi) não atender exigência da autoridade, no prazo por ela determinado.

O art. 2º da mesma lei equipara a crime contra a ordem tributária:

(i) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo;

(ii) deixar de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, que deveria recolher aos cofres públicos, na qualidade de sujeito passivo de obrigação<sup>14</sup>;

(iii) exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de tributo como incentivo fiscal;

- (iv) deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- (v) utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda pública.

A mudança mais importante ocorrida no cenário penal tributário, como se observa, é que a Lei n. 8.137/90 regulou a sonegação por inteiro, mas introduziu outras figuras delituosas novas. Por conseguinte, há hoje no direito nacional um rol de tipos penais tributários que, além de incluir a sonegação, como anteriormente tipificada, vai muito além dela. Pelo fato de a nova lei ter disposto sobre conteúdos normativos já descritos pela Lei n. 4.729/65 sem, contudo, ter havido sua expressa revogação, foi gerado algum desconforto entre operadores do Direito a respeito de uma eventual prevalência do diploma anterior. A questão se resolve mediante recurso ao art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei n. 4.707, de 4 de julho de 1942), que determina seja a lei mais recente a prevalecer quando mais de uma norma regulam a mesma matéria; nesse caso, houve uma revogação tácita, sendo de se concluir que o crime de sonegação está regulado pela Lei n. 8.137/90<sup>15</sup>.

Em matéria de crimes contra a ordem tributária, o ilícito deve ser tratado com alguma cautela: (i) o crime tributário depende sempre da existência de tributo a ser pago, retido ou recolhido; (ii) o autor de crime contra a ordem tributária somente pode ser contribuinte ou responsável por tributo; (iii) o crime tributário é doloso, pois não existe a possibilidade de ser imputada culpa por negligência, imperícia ou imprudência nessa matéria; (iv) o crime tributário referente à obrigação acessória depende da existência de obrigação principal (tributo); (v) a falta de pagamento de tributo, se não estiver associada a outros elementos fáticos e ao dolo, não configura crime.

#### *B) Direito tributário penal e direito penal tributário: punibilidade*

É importante definir que no campo tributário há dois diferentes tipos de ilícitos: (i) administrativos, punidos com multas de natureza administrativa, e que formam o campo do chamado Direito Tributário

Penal e (ii) penais, cuja origem é a obrigação, não cumprida de forma maliciosa, de pagar tributo, e que formam o campo do Direito Penal Tributário.

A punibilidade nos dois campos difere, pois em matéria administrativa não há possibilidade de o contribuinte faltoso ser apenado com a privação da liberdade, resolvendo-se os ilícitos com penas pecuniárias algumas vezes associadas com algum tipo de restrição na obtenção de documentos ou similares. A punibilidade em matéria penal tributária envolve a privação da liberdade (reclusão ou detenção) como forma de orientar outros eventuais faltosos no caminho a ser trilhado, pois toda pena pretende sempre punir o infrator, mas também servir de lição aos demais cidadãos. Afirmar Gerd Rothman, que é bastante discutível a punibilidade em matéria penal tributária, pois que as leis tributárias alteram-se ao sabor de interesses sociais, econômicos e políticos, mostrando-se bastante defeituosas, o que torna difícil a tarefa de apenar<sup>16</sup>. É exemplo o crime anteriormente designado como sonegação fiscal e, em suas múltiplas facetas, apenado com a detenção; colhido pela Lei n. 8.137/90, passou a ser apenado com reclusão, sem prejuízo de multa. Atualmente, no Brasil, a punibilidade extingue-se se o tributo for pago antes do recebimento da denúncia pelo juiz (art. 34, Lei n. 9.249/95), aplicando-se esse benefício a crimes anteriores a sua vigência por força da determinação constitucional (art. 5º, XL) de retroação benigna em matéria penal. Observe-se a favor do oportuno comentário de Gerd Rothman acima que até recentemente a visão de punir, independentemente do pagamento do tributo, estava albergada no sistema jurídico, não importa por quais fundamentos.

*C) Diferenças e semelhanças com outras figuras: o uso indevido do tipo penal*

Afirmar Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, tratando de crimes tributários, que deve haver um valor social a ser preservado quando certo comportamento passa a ser considerado como ilícito, devendo ser evitado o que denomina de trivialização da pena criminal, pois caso contrário haverá uma repulsa da sociedade à lei, sendo sua eficácia prejudicada<sup>17</sup>. Esse procedimento, em nosso entender, deve ser

estendido para o ilícito administrativo, já que do ponto de vista objetivo e prático a matéria atinente aos ilícitos tributários sempre deve ser analisada com muita cautela, evitando-se transbordar os limites da lei. Em muitas circunstâncias, essa cautela é abandonada pelo próprio Fisco, que age de forma desarrazoada insinuando ou até mesmo enquadrando como ilícitas situações que merecem ser mais bem esclarecidas ou que não acarretam o pagamento de tributo<sup>18</sup>. Nesse critério de imputar ilicitude, de forma genérica, muitas vezes é incluído o planejamento tributário realizado através dos institutos autorizados em lei, em que o negócio eleito tem encargo tributário, definitivamente, menor<sup>19</sup>. Esse tipo de economia tributária, legítima, conhecida como elisão, será abordada no próximo tópico.

Nos últimos tempos, tem-se observado uma exacerbação das penas, em matéria tributária. Algumas resultam curiosas e merecem comentários, pois que não se enquadram nas melhores práticas fiscais e tampouco resultam em proteção ou incremento de arrecadação, como: (i) multa isolada cobrada de contribuinte, pessoa jurídica, sujeita ao regime de antecipação de tributo no sistema de estimativa, ainda que tenha prejuízo fiscal no final do período (MP n. 351, de 22-1-2007, art. 14, que alterou a Lei n. 9.430, de 27-12-1996, art. 44, II); (ii) multa de 450% referente a CPMF não recolhida, no caso de uso diverso de contas bancárias, nas hipóteses que relaciona (MP n. 351/2007, art. 14, § 2º); (iii) multa de 150% na ausência de esclarecimentos para o Fisco, quando solicitados (MP n. 351/2007, art. 14, § 2º). Medidas dessa natureza lidam com o ilícito como se ele fora a regra comportamental usualmente adotada pelos contribuintes e não a exceção que deve ser perseguida, o que, certamente, não motiva os cidadãos a solidarizarem-se no pagamento de tributos, bem como não contribuem para a consolidação do tributo dito justo ou ótimo.

#### *D) Informalidade e sonegação*

Os temas da informalidade e da sonegação se entrecruzam na medida em que informalidade foi aqui definida como a decisão consciente de manter-se alguém à margem da lei em matéria tributária. Assim, se a opção em matéria tributária, para uma dada empresa, é omitir operação ou evitar declaração para furtar-se ao pagamento de

tributo, certamente estarão os administradores, que assim o decidam, incorrendo em crime contra a ordem tributária, com todas as suas decorrências.

## 10.2 Fundamentos para adoção de uma cláusula geral antielisiva

### 10.2.1 O que é elisão e evasão?

Rigorosamente, aponta Hermes Marcelo Huck<sup>20</sup>, elisão e evasão apresentam muitas similaridades, pois têm em comum a característica de serem técnicas de insubmissão ao comando da norma tributária: ambas objetivam evitar ou reduzir o montante de tributo, apenas que em uma, a evasão, isso é feito à revelia da lei. Após analisar, detalhadamente, os dois conceitos, Douglas Yamashita<sup>21</sup> conclui que: (i) elisão fiscal é conduta lícita destinada a reduzir ou eliminar o ônus fiscal e (ii) evasão fiscal é conduta ilícita destinada a reduzir ou eliminar o ônus fiscal, aí incluídos além da fraude comum e da simulação, o abuso de direito e a fraude à lei, o que torna relevante o exame das relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Algumas vezes, a doutrina faz referência à elisão ilícita, que não envolve a conduta delituosa da fraude, mas que se socorre de formas inadequadas ou anormais com o único objetivo de reduzir a carga tributária<sup>22</sup>.

As referências doutrinárias acima permitem refletir um pouco e concluir sobre a natureza e as diferenças dos institutos ora comentados. A primeira questão importante diz respeito ao direito que o contribuinte tem de organizar seus negócios, observados os ditames legais relacionados à validade dos negócios jurídicos (arts. 104 a 114, 166, 167 do Código Civil). Além disso, a lei civil decorre e repousa nos princípios constitucionais, dentre eles o respeito à função social, de tal sorte que na prática de qualquer ato, observar-se-á o seu fim econômico e a sua função social sob pena de abuso de direito. O intérprete de ato ou negócio jurídico deve orientar-se mais pela vontade das partes (causa do negócio) do que pelo sentido literal da

linguagem, presumindo-se a boa-fé dos envolvidos. O contribuinte que no trato de seus negócios observe, rigorosamente, as disposições da lei civil, ainda que com a finalidade de buscar opção negocial menos onerosa, do ponto de vista tributário, estará exercendo seus direitos nos estritos limites que lhe são permitidos. Nesse caso, torna-se discutível a elisão com a única finalidade de poupar tributo, o que parece, inclusive, difícil de se concretizar pela absoluta ausência de negócio jurídico que a sustente, já que todo negócio jurídico tem causa.

A doutrina, no passado, colocava o momento da ocorrência do fato gerador do tributo como o único elemento a ser observado para definir a licitude de um certo planejamento tributário, o que não é verdadeiro, pois poderia ocorrer uma economia ilícita, antes do fato gerador, se o instrumento ou negócio utilizado não observasse as condições de validade acima relacionadas<sup>23</sup>. Entretanto, o exercício dessa faculdade deverá ser feito antes que ocorra o fato gerador do tributo, pois a partir desse momento impedido estará o contribuinte de manipular a situação fática ou o *quantum* devido.

Definidos os conceitos de elisão e de evasão, é importante relacioná-los com a informalidade e com a sonegação, já analisadas. Considerando-se que é permitido ao contribuinte, valendo-se dos instrumentos legais adequados, reduzir ou evitar o pagamento de tributo, é de se concluir que a redução e a supressão enquadradas na figura da elisão fiscal não se enquadram como uso da informalidade ou como sonegação, cabendo-lhe importante função na realização de negócios sociais. A evasão, entretanto, como conduta ilícita, à margem da lei, é recurso à informalidade no conceito que aqui foi adotado, podendo caracterizar-se como sonegação se houver o enquadramento nos tipos legais penais assim descritos.

### 10.2.2 O que é uma cláusula geral antielisiva?

A partir do conceito de elisão construiu-se, do ponto de vista doutrinário, a teoria de uma cláusula geral antielisiva. A expressão usada precisa ser detalhada para que o instituto correspondente seja bem compreendido.

Cláusulas gerais, de acordo com Luis Eduardo Schoueri, configuram descrições amplas de hipóteses de incidência, que acabam por permitir ao aplicador da lei atender a peculiaridades do caso concreto<sup>24</sup>. A boa-fé objetiva, a função social do contrato, a observância dos fins sociais e econômicos na realização de negócios, a função social da propriedade, dentre outras, são cláusulas gerais. A cláusula geral em matéria tributária opera da mesma forma: descreve uma certa hipótese a qual abriga peculiaridades comuns a múltiplas situações, o que possibilita ao legislador tornar a lei aplicável, dada a impossibilidade de todas as hipóteses idênticas serem esgotadas. Dessa forma opera o instituto da distribuição disfarçada de lucros<sup>25</sup> ou da dedutibilidade de despesas operacionais, por necessárias ao tipo de negócio desenvolvido.

A partir do conceito de cláusula geral, deve-se entender como cláusula geral antielisiva a regra que descreva hipótese de incidência que permita ao aplicador da lei enquadrar todas as hipóteses tidas como de elisão, com o fito de obstar que o tributo resulte suprimido, total ou parcialmente. Há dois fundamentos, em nosso entender, que têm orientado essa construção doutrinária: (i) obrigação constitucional, inarredável, de pagamento de tributos, de tal forma que não seria admissível que cidadãos que usufruem os mesmos serviços, por parte do Estado, possam tratar de forma diversa a mesma obrigação; (ii) ameaça/ataque sofridos pelo Estado, em virtude do tributo que se pode/deixa de pagar, por adoção de fórmulas que, embora não proibidas, frustram as expectativas de arrecadação.

No passado, a matéria foi discutida, havendo posicionamentos de estudiosos estrangeiros no sentido de que definido um tributo ele deve prevalecer e suas regras serem aplicadas, desde que os seus pressupostos econômicos ou fáticos se tenham verificado, ainda que o fato gerador não tenha ocorrido<sup>26</sup>. Muitos países inseriram cláusulas antielisivias em seu sistema, sendo nosso próximo passo avaliar da possibilidade jurídica de adotar idêntica providência no Brasil.

Alberto Xavier define cláusulas gerais antielisivias como normas que têm por objetivo comum a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos extratípicos ou não subsumíveis ao tipo legal

tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos típicos, sem, no entanto, produzirem as respectivas conseqüências. Esclarece que tais cláusulas assumem características diversas, podendo ser gerais, especiais (situações pontuais) ou setoriais (destinadas a um certo tributo); faz referência a negócios anormais ou esdrúxulos, fora do usual, que podem, também, ensejar normas antielisivas. Informa, ainda, que são fundamentos de toda norma antielisiva: liberdade de opção por modelos negociais não descritos; obtenção de resultado econômico equivalente ao de modelo descrito, porém tributado de forma mais onerosa e obtenção de economia tributária (elisão) com o negócio concretizado<sup>27</sup>.

A evolução do debate, internacionalmente, levou à construção da teoria da finalidade ou objetivo (propósito) negocial que, sustentando o planejamento tributário, afastaria a aplicação da regra antielisiva. Particularmente, por acreditarmos que a validade de todos os negócios sustenta-se nos preceitos do Direito Civil, para após serem colhidos os efeitos tributários, entendemos bastante adequada e coerente a fundamentação dessa corrente de pensamento, que mais adiante se comentará.

### 10.2.3 Aplicação de cláusula antielisiva no Brasil

O desenho da norma antielisiva demonstra, de imediato, que ela não cabe no sistema jurídico nacional por falta de amparo constitucional; assim, o princípio da estrita tipicidade, associado ao da legalidade, para fins de definição das hipóteses de tributação e da capacidade contributiva, de início, já afastam qualquer pretensão de cobrança de tributo com base em norma antielisiva, que opera com a analogia. Nesse sentido também conclui Hermes Marcelo Huck:

No caso brasileiro, é admissível o reconhecimento de restrições por parte do sistema legal vigente a uma implantação pura e simples da desconsideração da forma abusiva. O direito nacional é fechado, impondo uma estrutura legalista ao relacionamento entre o estado e cidadãos, no qual são restritos os espaços que se abrem à administração pública<sup>28</sup>.

Alberto Xavier, na obra já referida, arremata o tema em capítulo que denomina *Inconstitucionalidade de Norma Geral Antielisiva*, no qual expõe argumentos relevantes que demonstram a impossibilidade de se inserir norma antielisiva no sistema jurídico nacional<sup>29</sup>.

Com a alteração do art. 116 do CTN, pela LC n. 104/2001, muitos quiseram ver introduzida cláusula antielisiva no Direito Brasileiro. O art. 116 tem por conteúdo a definição do momento em que se considera ocorrido o fato gerador de um tributo, a saber: (i) se situação de fato: desde que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (ii) se situação jurídica: desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. A mudança sob discussão consistiu em introduzir parágrafo único, nesse dispositivo, para permitir à “autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Observe-se que a norma introduzida nada mais fez do que se referir, de forma indireta, ao instituto da simulação, já consagrado no Direito Civil. De fato, toda simulação se faz para ocultar ato ou fato, que se diz dissimulado, e que contempla a verdadeira intenção ou objetivo dos partícipes; ao permitir à autoridade afastar a simulação, o que sempre foi permitido, a lei apenas traz à luz o ato dissimulado, e de forma abundante, já que isso também estava permitido. Com esse procedimento, que não é novo, expõe-se a obrigação tributária referente ao ato dissimulado e suas conseqüências<sup>30</sup>.

Por fim, é de se comentar que o uso que se faz da norma antielisiva, internacionalmente, vincula-a, quase sempre, a situações pontuais para atacar atos ou negócios praticados sob a proteção da lei, mas que as autoridades observam que resulta em economia tributária para os que assim atuam. Essa tentativa de colher operações especiais, mas de forma genérica, sem obediência aos conceitos que orientam a formulação das hipóteses de incidência previstas constitucionalmente, resulta inconstitucional para fins brasileiros, especialmente se a

pretensão do legislador é inserir uma hipótese de incidência geral, abrangendo fato não tipificado, mas cujos efeitos econômicos sejam idênticos aos de outras situações. O exemplo mais comentado de cláusula gerais antielisiva, adotada por diversas legislações, é o conjunto de normas designado por “*CFC/Controlled Foreign Companies rules*” cuja finalidade é impedir que lucros auferidos através de sociedades controladas, localizadas no exterior, tenham sua tributação, no país da investidora, diferida para o momento do recebimento (caixa) dos correspondentes lucros, na hipótese desses investimentos não se revestirem das características mínimas de substância negocial que a lei local exige. A hipótese, tampouco, se coaduna com o sistema jurídico brasileiro.

### 10.3 Repressão ao planejamento tributário

De longa data se observa que as autoridades se movimentam para inibir o planejamento tributário, independentemente dos instrumentos utilizados para tanto. No foco de questionamento das autoridades inclui-se o planejamento realizado por meio do chamado negócio jurídico indireto, com recurso a certos meios que permitem às partes envolvidas obter o mesmo efeito econômico pretendido na operação originalmente prevista, com a única diferença de que no negócio eleito o encargo tributário é menor. A eleição dessa via não permite ou implica caracterizar a operação como um negócio simulado, nas condições descritas no Código Civil (art. 167), quando prevalece o ato que se tentou dissimular, nem como fraude (uso de meio ilícito para obter certo fim), nem como fraude à lei (art. 166 do Código Civil). O contribuinte, ao escolher o negócio dito indireto, estará operando em conformidade com a lei ainda que o mecanismo adotado lhe permita suprimir, total ou parcialmente, o montante de tributo a pagar.

O planejamento tributário tem sido perseguido pelas autoridades, no Brasil e no exterior, pois representa forma de redução do encargo tributário e, conseqüentemente, da geração de caixa para os cofres públicos. Há que se dividir o planejamento, para efeitos de repressão, pois que a elisão, como acima comentado, é forma lícita de poupar tributos. A repressão através da criação de normas de natureza penal,

por seu lado, deve considerar: (i) estrita tipificação das hipóteses de incidência tributária; (ii) previsão, anterior, do tipo praticado como ilícito tributário; (iii) previsão de sanção específica; (iv) graduação adequada da sanção.

A seguir, comentam-se algumas figuras jurídicas que perseguem práticas tributárias adotadas com o fito de reduzir o tributo, sejam elas de natureza administrativa ou penal.

### 10.3.1 Institutos legais tradicionais

#### *A) Distribuição Disfarçada de Lucros – DDL*

O objetivo do instituto, no Brasil, era impedir a distribuição disfarçada de lucros na época em que essa distribuição era gravada na fonte. Remanesce no direito positivo, agora não mais perseguindo a tributação na fonte, mas impedindo que gastos referentes a certas operações sejam considerados como despesas dedutíveis na sociedade porque feitos com pessoas ligadas, ou, que certas receitas, auferidas junto a pessoas ligadas, de forma disfarçada, sejam subtraídas à tributação<sup>31</sup>. Dessa forma, operações engendradas para beneficiar pessoas com vínculo societário com a pessoa jurídica são consideradas, por presunção, como formas de distribuir lucros e assim excluí-los de tributação. A DDL opera com o conceito de valor de mercado e de comutatividade, de tal sorte que a presunção de distribuição disfarçada pode ser afastada se ficar demonstrado que o negócio se fez nas condições comentadas.

#### *B) Substituição tributária e regime de fonte*

Em muitas circunstâncias, a lei vale-se de regimes de arrecadação especiais com o fito de minimizar a fuga à tributação em decorrência de operações estruturadas que postergam a arrecadação ou, até mesmo, a inibem. É muito comum o uso da substituição tributária em que o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária não tem o encargo de arrecadar o tributo, sendo substituído pelo responsável que assim age, no interesse da administração. A introdução do art. 51 da Lei n. 7450, de 23 de dezembro de 1985, que tributa na fonte todas as operações efetivadas com o fito de obter renda fixa, independentemente do uso

de título, contrato ou designação, é uma evidência de ação do legislador para coibir o planejamento financeiro com vistas a obter ganhos tributários.

### *C) Preços de transferência*

Em matéria de planejamento tributário internacional, a introdução das regras de preços de transferência voltadas a operações internacionais de compras e vendas de mercadorias e serviços, além de cobrança de juros em mútuos, ativos ou passivos, significa fórmula que desbarata negócios internacionais em que um dos países envolvidos, nitidamente, deixa de tributar riqueza que a seu controle foi subtraída. As regras de preço de transferência compelem as partes a praticarem operações em condições mínimas exigidas por lei sob pena de a sociedade brasileira ter que reconhecer receita, não registrada em balanço, tributando-a, ou glosar despesa indevidamente deduzida.

### *D) Desconsideração de negócios e os crimes contra a ordem tributária*

A desconsideração de negócios jurídicos é um instrumento de que as autoridades podem valer-se ao examinar o planejamento tributário, entretanto, somente quando se verificarem os pressupostos de nulidade ou invalidade do ato jurídico, inclusive simulação, fraude, fraude à lei ou abuso de direito. Afora essas hipóteses, garante-se ao contribuinte organizar seus negócios como melhor lhe pareça. O uso de medida de natureza puramente penal, podendo acarretar enquadramento como penal tributária, somente ocorre quando o contribuinte incorrer em uma das hipóteses de ilícito descritas em lei; o crime contra a ordem tributária já foi analisado e suas hipóteses relacionadas. Quando o planejamento tributário colocar-se à margem da lei, inserindo-se no tipo descrito como ilícito, caracterizado estará o crime e outras serão as decorrências. Diversamente da DDL, da substituição tributária e do preço de transferência, em que o contribuinte é chamado a pagar o tributo devido, com eventuais encargos, no crime ele está sujeito às regras próprias que penalizam o infrator com a reclusão e a detenção, conforme o caso. Libera-se, porém, se pagar o tributo antes da denúncia, posto que condição essencial para nascer o crime contra a

ordem tributária é não haver paga de tributo mediante o uso de forma maliciosa.

## **10.4 Tendências dos tribunais administrativos e judiciais relativamente ao planejamento tributário**

Não há negócio jurídico sem causa<sup>32</sup>, razão pela qual todo o planejamento deve estar fundado em uma causa que o determinou. O propósito negocial do planejamento tributário sempre orientou os tribunais administrativos<sup>33</sup> no Brasil e em matéria de Judiciário<sup>34</sup>, que protege, acima de tudo, o exercício regular de um direito. Eventualmente, observam-se movimentos tendentes a esquecer essa justificativa, a única e importante razão do empresário, se considerados os ditames do Código Civil, para se tentar enveredar por uma área de discussão que opera apenas com a presunção, descaracterizando os institutos legais e, dessa forma, tornando a segurança jurídica instrumento secundário na garantia dos direitos<sup>35</sup>. Não se pode admitir que os tribunais julguem a partir de preconceitos ou com base em percepções indevidas, deixando de aplicar a lei e os princípios constitucionais.

## **10.5 Procedimentos de fiscalização das empresas**

### **10.5.1 O crédito tributário e seus privilégios**

O contribuinte tem o dever de arrecadar o tributo uma vez ocorrido o correspondente fato gerador, tudo na forma da lei. A autoridade tem o dever indelegável de proteger o crédito tributário, com o fito de arrecadá-lo e, para tanto, exerce todos os procedimentos necessários, inclusive fiscalizando os contribuintes. A fiscalização eficiente é a que se faz presente para orientar e auxiliar, mas também para fazer cumprir a lei. A fiscalização do crédito tributário se faz na forma dos arts. 194 e s. do CTN, abrangendo, sem excepcionar, mercadorias, livros,

documentos, arquivos, papéis, efeitos comerciais e outros mais. A autoridade pode: (i) solicitar perícias, esclarecimentos, diligências; (ii) intimar tabeliães, casas bancárias, empresas, leiloeiros, inventariantes, síndicos, comissários, representantes, entidades ou pessoas que por seu ofício tenham tomado parte em qualquer negócio de interesse do Estado; (iii) intercambiar informações com outras autoridades, nacionais ou estrangeiras; (iv) pedir auxílio da força policial. O crédito tributário, de sua vez, desfruta de privilégios na cobrança e no recebimento, como disposto nos arts. de 183 a 193, do CTN.

Considerados os fatos descritos e as especiais condições de que desfruta o crédito tributário, não há qualquer justificativa para que a autoridade, no que tange ao mérito dos negócios desenvolvidos pelos contribuintes, opte, simplesmente, por desconsiderá-los, sem maiores justificativas do que uma suposta fraude ou simulação, cuja contraprova cabe ao contribuinte, o que muitas vezes se faz não sem um alto custo adicional. A fiscalização deve ser exercida nos estritos termos da lei, para evitar tais constrangimentos.

### 10.5.2 Meios de arrecadação estranhos à lei

Usando mal os instrumentos que a lei lhe atribui para fiscalizar e frustrado no seu objetivo de arrecadar, o Fisco tenta valer-se, algumas vezes, de meios não previstos em lei para recolher o que acha que é de seu direito. Os excessos cometidos pelas autoridades fiscais são, muitas vezes, opostos como instrumentos que desestimulam o contribuinte no cumprimento de seus deveres. Assim, o uso de diversos veículos para arrecadar, que não os previstos em lei, têm ensejado manifestações dos tribunais para proteger os contribuintes<sup>36</sup>. São dessa natureza: (i) a cobrança de tributo por descumprimento de obrigação acessória<sup>37</sup>; (ii) os regimes especiais de fiscalização e arrecadação que impõem sanções, não previstas em lei, para obrigar o pagamento do tributo<sup>38</sup>; (iii) a apreensão de mercadoria para pagamento de tributo<sup>39</sup>; (iv) a recusa na emissão de Certidão Negativa de Débitos Fiscais – CND, quando o crédito tributário ainda não está constituído<sup>40</sup>; (v) a imposição, por via oblíqua, de sanção a devedor remisso, impedindo-o de exercer sua atividade<sup>41</sup>; (vi) a recusa de

emissão de certidão (positiva com efeitos de negativa) quando o débito está *sub judice*<sup>42</sup>. Além das hipóteses referidas, a legislação que regula os atos do Registro de Comércio, em diversas situações, exige a prova da quitação de débitos, em flagrante inconstitucionalidade, considerando-se a liberdade de exercício da atividade econômica. Por fim, a não emissão de certidões negativas por motivos que não decorrem da lei compõem um conjunto de instrumentos não autorizados para constranger ao pagamento do débito, pois que o contribuinte termina “*pagando quantias indevidas, porque este é o caminho mais prático para alcançar o resultado pretendido*”<sup>43</sup>.

### 10.5.3 Fiscalização e informalidade

Conforme já se comentou, uma das razões que têm sido usadas para justificar a fuga do contribuinte para a marginalidade tributária é a fiscalização cujo único objetivo seria arrecadar, sem qualquer melhor exame da situação concreta, como acima longamente exposto. Outro critério para a escolha do caminho marginal é, também, uma certa assunção de risco no que tange a ser efetivamente fiscalizado e autuado, pois que a falta de regularidade dos fiscais na visita aos contribuintes permite jogos dessa natureza em que, vencido o prazo decadencial para lançamento do crédito tributário, a falta de pagamento não mais pode ser imputada ao sujeito passivo.

Resta ao contribuinte, contra os desmandos do Fisco, recorrer ao Poder Judiciário para fazer cumprir seus direitos. Sabidamente, o Poder Judiciário luta contra o excesso de trabalho gerado, até mesmo, pela lei tributária formulada à margem dos princípios constitucionais, o que também não garante aos interessados uma satisfação de seus interesses a tempo e a contento. Esse é mais um argumento a sustentar o mito de que a informalidade pode ser uma aposta mais segura, na eventualidade de não se receber visita do Fisco, do que o custo de manter-se, alguém, na estrita conformidade legal.

## REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. Excesso de lentidão é o maior inimigo da reforma tributária. **Cu\$toBrasil, Soluções para o Desenvolvimento**, ano 1, n. 6, dez. 2006-jan. 2007.

\_\_\_\_\_. Anotações sobre a distribuição disfarçada de lucros. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Imposto sobre a renda pessoa jurídica – teoria e prática**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

\_\_\_\_\_. Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança de crédito tributário. *In*: DINIZ, Eurico M. (Coord.). **Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006.

BRASIL. Decreto-Lei n. 4.707. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro**. [LICC]. Rio de Janeiro, 4 set. 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decerto-Lei/Del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decerto-Lei/Del4657.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.729**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, 14 jul. 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm)>.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172. **Código Tributário Nacional**. [CTN]. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 7.450**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 23 dez. 1985. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7450.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7450.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.137**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 27 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.430**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, 27 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 3.000**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 26 mar. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 104/2001**. [LC n. 104/2001]. Altera dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, 10 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp104.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.460**. Abre crédito extraordinário, em favor dos Ministérios de Minas e Energia e da Integração Nacional, no valor global de R\$ 805.000.000,00, para os fins que especifica. Brasília, 15 maio 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10460.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10460.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n. 351/2007**. [MP n. 351/2007]. Convertida na Lei n. 11.488, de 2007. Brasília, 22 jan. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Mpv/351.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Mpv/351.htm)>.

CAMPOS, Diogo Leite de. Justiça e certeza no direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão (Coord). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p.109-130.

DAIN, Sulamis. Experiência internacional e especificidade brasileira. *In*: AFFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **Reforma tributária e federação**. São Paulo: Fundap/Unesp, 1995, p. 21-38.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, 4 v.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. Florianópolis: Obra Jurídica, 1994.

GARCEZ, Martinho. Anotações de Martinho Garcez Neto. **Das nulidades dos atos jurídicos**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

\_\_\_\_\_. Notas à Legislação sobre Crimes Fiscais. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano 2, n. 8, p 139-157.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

CONGRESSO SOBRE TAX AVOIDANCE/TAX EVASION. **Anais**. Veneza: International Fiscal Association, IFA, 1983, v. 68.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 101-94-986.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão n. 101-77.837. **DOU**, 11 jul. 1988.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 102-22973. Relatores Jacinto de Medeiros Calmon; Custavo Ernani Cavalcanti Dantas. **Imposto de Renda: Jurisprudência Administrativa**, jan. 1992, v. 12.3, p. 183-191.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 103-14432. Recorrente Braspérola Ind. Com. S/A. Recorrida Delegacia da Receita Federal-ES. Relator José Roberto Moreira de Melo. **DOU**, 15 maio 1996, Seção 1, p. 8376.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 102-44.5288/00-**DOU**, 6 abr. 2001.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

POSNER, Richard A. Trad. Eduardo L. Suarez. **El análisis económico del derecho**. México, DF: Fondo de Cultura Económica, 2000.

PRICEWATERHOUSECOOPERS; WORLD BANK GROUP. **Paying taxes, the global picture, 2006**. Disponível em: <[http://www.doingbusiness.org/documents/DB\\_Paying\\_Taxes.pdf](http://www.doingbusiness.org/documents/DB_Paying_Taxes.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2007.

RIBAS, Lída Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ROTHMAN, Gerd W. Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 3, 1995.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o Ordenamento Italiano. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-52.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Apelação em Mandado de Segurança 94.01.20419-5/DF. **DJU**, 19 dez. 1994.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 098.050-RS. **DJ**, 7 abr. 1997.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula de jurisprudência predominante n. 323. Sessão Plenária, 13 dez. 1963. **RTJ**, n. 17, p. 172.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula de jurisprudência predominante n. 547. Sessão Plenária, 3 dez. 1969. **DJ**, 10 dez. 1969, p. 5935.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1ª Turma. Recurso Extraordinário 104.993-RS. Relator Min. Octavio Gallotti. **Diário de Justiça da União**, 7 fev. 1986, p. 935.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Relator Min. Carlos Velloso. Acórdão 115.452/SP, 4 out. 1990. **DJ**, 6 nov. 1999, p. 13059.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade?. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS. 6ª Turma. Apelação Cível 115.478-RS. **DOU**, 18 fev. 1987.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. 1ª Região, 4ª Turma. *Habeas Corpus* 95.01.03147-0/DF. **Diário de Justiça da União**, 17 abr. 1995,

p. 21581.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS. 4ª Câmara. Apelação Cível 153.152/4. **COAD**, n. 51, 1999, p. 801.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos, planejamento tributário**: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade e tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

1 DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2.

2 GARCEZ, Martinho; anotações de Martinho Garcez Neto. **Das nulidades dos atos jurídicos**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 89.

3 PricewaterhouseCoopers, em conjunto com o Banco Mundial, efetuou pesquisa em 175 países demonstrando que o contribuinte gasta, no Brasil, 2.600 horas por ano para cumprir as obrigações relacionadas aos tributos incidentes sobre a renda, consumo e fontes provedoras da seguridade social. Para maiores detalhes, cf. PRICEWATERHOUSECOOPERS; WORLD BANK GROUP. **Paying taxes, the global picture**, 2006. Disponível em: <[http://www.doingbusiness.org/documents/DB\\_Paying\\_Taxes.pdf](http://www.doingbusiness.org/documents/DB_Paying_Taxes.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2007. Cf. também BIFANO, Elidie Palma. Excesso de lentidão é o maior inimigo da reforma tributária. **Cu\$toBrasil, Soluções para o Desenvolvimento**, ano 1, n. 6, dez. 2006-jan. 2007. Rio de Janeiro: Estratagem Consultoria de Comunicação Ltda.

4 SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Orgs.). **Solidariedade social e tributação**, 2005, p. 9-52.

5 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação, *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Orgs.). **Solidariedade social e tributação**, 2005, p. 168-189.

6 Ricardo Lobo Torres cuida da solidariedade social sob outro ângulo, comentando que o STF construiu jurisprudência sobre o que denomina princípio estrutural da solidariedade pelo qual se validaram contribuições sociais exóticas (Contribuição Social sobre o Lucro/CSL e Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira/CPMF), fazendo-as incidir sobre pessoas dotadas de capacidade para contribuir e desatando os laços da solidariedade e da responsabilidade apenas entre os seus beneficiários. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? *In*: GRECO, Marco

Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Orgs.). **Solidariedade social e tributação**, 2005, p. 198-207.

7 O objetivo dessa corrente é analisar o fenômeno jurídico a partir de uma visão baseada em princípios econômicos, de tal sorte a apontar os efeitos que as regras legais terão, junto aos agentes econômicos, assim como estabelecer recomendações de políticas e de normas com base nas conseqüências econômicas que elas poderão gerar, caso sejam adotadas. Observe-se que o tributo é, antes de tudo, um fenômeno econômico, o que dá sustentação a essa linha de pensamento.

8 POSNER, Richard. A.; tradução de Eduardo L. Suarez. **El análisis económico del derecho**. México: Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 460.

9 MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 172.

10 DAIN, Sulamis. Experiência internacional e especificidade brasileira. *In*: AFFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs.). **Reforma tributária e federação**. São Paulo: Fundap/Unesp, 1995, p. 21-38.

11 Cf. CAMPOS, Diogo Leite. Justiça e certeza no direito tributário português. *In*: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 109-130. O modelo adotado, informa o autor, baseia-se nas recomendações de Adam Smith.

12 *Idem, ibidem*.

13 HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

14 A Lei n. 8.866/94 qualificou como depositário infiel a pessoa a quem a lei tributária impõe a obrigação de reter ou receber, de terceiro, ou recolher aos cofres públicos, tributo, e deixa de fazê-lo. O depositário infiel é tratado no Código Civil, art. 652.

15 Consideram como revogada a Lei n. 8.137/90, dentre outros: GRECO, Marco Aurélio. Notas à legislação sobre crimes fiscais. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano 2, n. 8, jul.-set.1994, p. 137-157; PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 321.

16 ROTHMAN, Gerd W. Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 3, 1995, p. 36. GRECO, Marco Aurélio. Notas à legislação sobre crimes fiscais, **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano 2, v. 8, jul.-set.1994, p. 139-157.

17 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 151.

18 O crime contra a ordem tributária envolvendo supressão ou falta de pagamento de tributo é dito de resultado, material ou de dano, pois, além de tipificado em lei, produz efeito já que evita ou afasta a obrigação de dar dinheiro ao Fisco. É por essa razão que os tribunais têm considerado como arbitrarias certas intervenções das autoridades quando, sequer, houve confirmação do crédito tributário. Veja-se: denúncia oferecida antes do

término do processo fiscal, impossibilidade (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL, 1ª R., 4ª T. *Habeas Corpus* 95.01.03147-0/DF, **Diário de Justiça da União**, p. 21581, 17 abr. 1995); multa punitiva e impossibilidade de aplicação na sucessão (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1ª T., Recurso Extraordinário 104.993-RS. Relator Ministro Octavio Gallotti, **Diário de Justiça da União**, 7 fev. 1986, p. 935); impossibilidade de considerar como simulado ato praticado pelo Poder Judiciário (MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Acórdão 102-44.5288/00, DOU, 6 abr. 2001); documento público eivado de erro não caracteriza crime tributário, pois a responsabilidade pelo erro é do funcionário público (MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Câmara 2, Acórdão 102-22973, Relatores Jacinto de Medeiros Calmon; Gustavo Ernani Cavalcanti Dantas, Brasília, 3 dez. 1987. **Imposto de Renda**: Jurisprudência administrativa, v. 12.3, p. 183-191, jan. 1992).

[19](#) MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. CÂMARA 3, Acórdão 103-14432, Recorrente Braspérola Ind. Com. S/A; Recorrida Delegacia da Receita Federal do Espírito Santo-ES; Relator José Roberto Moreira de Melo, DOU, 15 maio 1996, Seção 1, p. 8376.

[20](#) HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 33.

[21](#) YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos, planejamento tributário**: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 66.

[22](#) HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 45.

[23](#) Cf. YAMASHITA, Douglas, *op. cit.*, p. 63 e HUCK, Hermes Marcelo, *op. cit.*, p. 29.

[24](#) SHOUERI, Luis Eduardo. **Normas indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 249.

[25](#) BIFANO, Elidie Palma. Anotações sobre a distribuição disfarçada de lucros. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Imposto sobre a renda de pessoa jurídica – teoria e prática**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 129-141.

[26](#) Cf. CONGRESSO SOBRE TAX AVOIDANCE/TAX EVASION. Anais Veneza: International Fiscal Association, IFA, 1983, v. 68.

[27](#) XAVIER, Alberto. **Tipicidade e tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85.

[28](#) HUCK, Hermes Marcelo, *op. cit.*, p. 51.

[29](#) XAVIER, Alberto, *op. cit.*, p. 85-149.

[30](#) Nesse sentido, cf. YAMASHITA, Douglas, *op. cit.*, p. 311.

[31](#) As hipóteses de DDL estão descritas nos arts. 464 e s. do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n. 3.000, de 26-3-1999).

[32](#) Causa é o que move as partes, o que elas objetivam; não se confunde com motivação, fato pré-jurídico, de nenhuma relevância tributária.

[33](#) MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão 101-77.837. **DOU**, 11 jul. 1988, foi decisiva nessa matéria, pois consagrou o princípio aceito internacionalmente do propósito negocial a fundamentar o planejamento tributário.

[34](#) A Apelação. Cível 115.478-RS (Tribunal Federal de Recursos, 6ª T. **DOU**, 18 fev. 1987), decidiu que a constituição de diversas sociedades, no mesmo dia, de uma só vez, pelos mesmos sócios, com o mesmo objetivo, não permitira o uso do critério de tributação com base no lucro presumido, por não estarem preenchidos os legítimos requisitos para tanto, ou seja, as partes nunca desejaram associar-se no modelo utilizado.

[35](#) Exemplo significativo da desconsideração do direito do contribuinte eleger institutos que lhe pareçam mais adequados para seus negócios, bem como da total distorção do uso desses mesmos institutos, foi recentemente observado quando, de forma indevida, foi considerada como destituída de qualquer fundamento negocial a emissão de debêntures de participação atribuídas a sócio de companhia, sob alegação de que os sócios já desfrutam da condição essencial para participar dos lucros. Dessa forma, inibem o uso de instrumento previsto na lei societária e dirigido em primeiro lugar aos acionistas e glosam as correspondentes despesas deduzidas pelas sociedades na apuração do lucro real. O tribunal administrativo manteve, também de forma equivocada, os termos da autuação e a decisão de primeira instância (MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Acórdão 101-94-986).

[36](#) Sobre a matéria, Cf. BIFANO, Elidie Palma. Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança de crédito tributário. *In*: DINIZ, Eurico M. (Coord.). **Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006.

[37](#) TJMG, 4ª CÂMARA. Apelação Cível 153.152/4. **COAD**, n. 51, 1999, p. 801.

[38](#) SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TRIBUNAL PLENO. Relator Min. Carlos Velloso. Acórdão 115.452/SP, Pleno, 4 out. 1990. **DJ**, 6 nov. 1999, p. 13059.

[39](#) SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula de jurisprudência predominante n. 323. Sessão Plenária 13 dez. 1963. **RTJ**, n. 17, p. 172.

[40](#) Inúmeras são as decisões dos TRFs determinando a expedição de certidão quando o débito não está regularmente constituído; o STJ, com base em julgados do STF, considera que exigir o pagamento de tributo, como condição para o deferimento da CND, é atividade predatória que deve ser coibida. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 98.050-RS, **DJ**, 7 abr. 1997.

[41](#) SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula de jurisprudência predominante n. 547. Sessão Plenária 3 dez. 1969. **DJ**, 10 dez. 1969, p. 5935.

[42](#) Inúmeros são os julgados dos tribunais nesse sentido. O STJ confirmou esse entendimento como se observa em: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Apelação em Mandado de Segurança n. 94.01.20419-5/DF. **DJU**, 19 dez. 1994.

[43](#) MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 266.