

ESTUDO TRIBUTÁRIO 07

Condicionantes e Perspectivas da Tributação no
Brasil

SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL

Everardo Maciel

COORDENADOR-GERAL DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA

Márcio Ferreira Verdi

COORDENADOR DE ESTUDOS ECONÔMICOS

Jefferson Rodrigues

CHEFE DA DIVISÃO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Luis Fernando Wasilewski

Estudo Tributário 07

Condicionantes e Perspectivas da Tributação no Brasil

Equipe Técnica

André Rogério Vasconcelos

Irailson Calado Santana

Nelson Leitão Paes

Patrícia Maria Ruivo Rocha

Roberto Name Ribeiro

Wilson Massatoshi Kitazawa

É autorizada a reprodução total ou parcial do conteúdo desta publicação desde que citada a fonte.

Esplanada dos Ministérios

Edifício Sede do Ministério da Fazenda, 7º andar, sala 705

Brasília – DF CEP - 70.048-900

Brasil

Tel.: Voz : (xxx61) 412-2750/2751

Fax : (xxx61) 412-1728

Home Page : <http://www.receita.fazenda.gov.br>

RESUMO

Este trabalho aborda a política tributária brasileira, sua interação com outras políticas macroeconômicas e os condicionantes econômicos que limitam a sua autonomia. Como parte da política governamental, o sistema tributário deve estar em sintonia com a inserção brasileira na nova ordem econômica internacional e com a necessidade de equilíbrio fiscal e equilíbrio externo. Por último, o texto aborda a questão da reforma tributária no Brasil.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	3
2. Fatores que reduzem o grau de autonomia da política tributária.....	6
2.1. Equilíbrio fiscal: receitas versus despesas.....	6
2.2. Equilíbrio externo	8
2.3. Globalização	11
2.4. Investimento e emprego.....	13
2.5. Parceria Fisco-Contribuinte.....	14
3. A adequação da legislação e da administração tributária brasileiras.....	15
3.1. Quanto à questão do equilíbrio fiscal	15
3.2. Quanto à questão do equilíbrio externo	16
3.3. Quanto à globalização.....	17
3.4. Quanto à geração de empregos.....	19
3.5. Quanto à administração tributária	20
4. Cenário futuro: a reforma tributária viável.....	22
4.1. Experiências recentes de reforma tributária.....	23
4.2. Princípios que devem nortear o processo de reforma tributária.....	25
4.3. Problemas concretos para melhoria do Sistema Tributário Nacional...	27
4.4. Sugestões para uma reforma tributária viável.....	32
5. Conclusão.....	33

Condicionantes e Perspectivas da Tributação no Brasil

1. Introdução

A tributação moderna consiste em um conjunto de regras aplicado sobre o sistema econômico de determinado país. Assim, por sua própria concepção, a tributação reflete a organização econômica em seu específico momento histórico. Surge daí, portanto, o principal desafio do exercício da política tributária: desenhar o modelo impositivo de modo a abranger, com a neutralidade desejada e a menor distorção possível, toda a amplitude da organização econômica, retirando recursos na quantidade necessária para o financiamento do setor público. Certamente que essa não é tarefa fácil. Pelo contrário, consiste em tarefa das mais complexas, por envolver decisões dinâmicas e sistemáticas sobre os conflitos básicos da tributação.

Esses conflitos podem ser classificados em verticais e horizontais. Os verticais seriam aqueles que ocorrem entre o governo e os contribuintes: o primeiro, em geral, busca a manutenção ou o aumento da carga tributária, enquanto os últimos lutam pela minimização de seu ônus tributário. Os horizontais podem ocorrer tanto dentro do governo como no âmbito da sociedade (contribuintes): o conflito horizontal governamental seria aquele que envolve a disputa da repartição da carga tributária pelas diversas esferas e unidades de governo – caso típico de países federativos –, ao passo que o conflito horizontal social ocorre devido à divisão do peso da carga tributária entre os diversos grupos de contribuintes (setores econômicos, regiões geográficas, pequenas e grandes empresas, trabalhadores e capitalistas, etc.).

Portanto, por ser matéria de constatada complexidade e conflito, a tributação sempre será alvo de contestações por parte da sociedade. De fato, todas as sociedades, democráticas ou não, têm questionado seu modelo de sistema tributário, independentemente do seu grau de desenvolvimento econômico, do nível de carga tributária por elas suportadas e da quantidade ou da qualidade dos bens e serviços públicos colocados à disposição. E é natural que seja assim, pois os impostos consistem, precisamente, na transferência de parte do esforço produtivo dos indivíduos de uma determinada sociedade para o Estado. E, normalmente, pela própria natureza compulsória dessa transferência, que implica em abrir mão do individual em prol do coletivo, o comportamento esperado dos agentes econômicos é o de contestação e rompimento do *status quo* vigente em nome de um novo modelo tributário. Surgem, então, as pressões por Reforma Tributária - tema recorrente na agenda política e na mídia brasileiras nos últimos anos.

Há, basicamente, três razões que podem explicar esse clamor recorrente por reformas: a falta de legitimidade do sistema tributário, a desestabilização do equilíbrio de forças que sustentam o “pacto tributário” e a necessidade de adaptação ao dinamismo econômico.

A primeira razão decorre do fato de que, nem sempre, o processo de estabelecimento de um sistema tributário foi – ou ainda é – realizado pelo consenso de indivíduos, que se propuseram a transferir seu esforço produtivo para um Estado que poderia ser considerado democrático. Essa é uma das razões que tem justificado várias das revoltas que levaram a reformas tributárias em diversos momentos da história e que pode ser sintetizada na célebre frase “*No taxation without representation*”. Tributação sem representação rompe com a idéia original de que o sistema tributário deve ser, na verdade, um pacto acordado entre os diversos segmentos da sociedade. A falta de legitimidade em um sistema tributário leva, geralmente, ao abuso do poder de tributar e à iniquidade, motivos suficientes para justificar uma demanda social por reforma tributária.

A segunda razão – a desestabilização do equilíbrio de forças que sustentam o pacto tributário – relaciona-se com a própria *raison d'être* de qualquer sistema tributário, mesmo em um Estado democrático. Logo, ficando entendido que todo sistema tributário é, em última instância, um pacto social, isso significa que, na sua implementação, os diversos segmentos da sociedade acordaram a fixação do tamanho da carga tributária (ou o tamanho do Estado) e em como reparti-la. Nesse sentido, fica estabelecido um acordo que, inclusive, implica redistribuição de renda, impondo perdas e ganhos diferenciados entre os diversos grupos sociais¹.

Ocorre que, com o passar do tempo, os parâmetros que definiram o pacto tributário são alterados na forma direta de mudanças de legislação tributária (que causam impactos distintos entre os diversos grupos de contribuintes), ou mesmo indiretamente, mediante o crescimento populacional e o desenvolvimento econômico diferenciado entre os grupos sociais. Além disso, a democracia, representando o voto do eleitor mediano, normalmente atende às reivindicações de determinado grupo social em detrimento de outro. Dessa forma, a estrutura sócio-tributária é modificada (fica alterada, por exemplo, a proporção de pobres e ricos ou de isentos e tributáveis em uma sociedade), implicando que o balanço de forças inicial saiu do ponto originalmente acordado (o equilíbrio) e a consequência imediata é a insatisfação social com o sistema tributário. Portanto, sempre quando houver uma desestabilização do equilíbrio de forças que sustentam o pacto tributário, alguns grupos sociais se sentirão prejudicados e clamarão por “justiça tributária”, ou seja, por reforma.

A terceira razão diz respeito à adaptação do sistema tributário ao dinamismo da economia, pois, em verdade, como já mencionado, a tributação moderna incide sobre bases econômicas e não sobre fatos jurídicos. Assim, qualquer sistema tributário reflete a base econômica de um país e deve, necessariamente, desenvolver-se em ritmo e direção semelhantes à evolução

¹ Não se pretende afirmar que o sistema tributário deve ser necessariamente desenhado e utilizado para distribuir renda. O que é necessário ficar claro é que qualquer sistema tributário moderno influencia as decisões dos agentes econômicos e impõe distorções à alocação ótima de recursos, possuindo impactos inegáveis sobre a distribuição de renda da economia.

dessa base. Caso isso não ocorra, é certo que, a obsolescência e a perda de eficiência do sistema tributário são questão de tempo.

Como exemplo, pode-se citar a concessão de benefícios fiscais para determinados setores econômicos, com a finalidade de incentivar a instalação e/ou ampliação de projetos industriais, o desenvolvimento regional ou outras, mas que, após certo tempo, passam a não mais se justificar. Assim, o desequilíbrio econômico setorial gerado pela concessão indiscriminada de benefícios a alguns setores, e a conseqüente concorrência fora dos reais parâmetros de mercado que se estabelece, são suficientes para legitimar uma reforma tributária pela eqüidade da incidência setorial ou regional dentro de um país. Outro exemplo pode ser o surgimento de um novo setor econômico, como é o caso atual de algumas atividades do setor serviços e do comércio eletrônico. Portanto, é sempre comum e justificável uma reforma para que o sistema tributário se adapte às mudanças econômicas, garantindo que a tributação incida, efetiva e eqüitativamente, sobre as bases reais que formam o produto nacional.

Entretanto, além dos motivos que explicam a demanda por reforma tributária por parte dos cidadãos, há sempre que ser considerada a posição do governo ou do poder tributante. Assim, outra razão que tem levado a reformas tributárias é a necessidade de aumento de arrecadação, em geral para financiar a própria elevação dos gastos estatais que vem ocorrendo, sistematicamente, na maioria dos países. É sempre importante lembrar que, a longo prazo, não há outra forma de financiar gastos além dos impostos, pois o endividamento nada mais é do que uma transferência do aumento de carga tributária da geração atual para as gerações futuras. Ademais, financiamento inflacionário não pode ser considerado como uma hipótese racional de política econômica. Assim, gastos crescentes têm significado necessidade de aumento de arrecadação dentro de uma perspectiva temporal um pouco mais longa.

Portanto, a partir dos motivos previamente apresentados, pode-se, de fato, concluir que a reforma tributária faz parte de um processo normal de amadurecimento social, político e/ou econômico de um país. Assim, é um assunto que deve ser analisado como uma adequação do sistema tributário à evolução natural das demandas socioeconômicas. Todavia, isso não faz da reforma tributária um assunto fácil de ser discutido. Muito pelo contrário, esse tem sido um tema rodeado de conflitos, especialmente porque envolve diversas forças que agem em sentidos opostos.

Constatada a naturalidade na recorrência do clamor por reformas tributárias; a questão que se segue diz respeito às restrições existentes em um processo de mudança. Parece claro que, ao se constatar a necessidade de se alterar um sistema tributário, não se pode propor mudanças dissociadas da realidade social, política e econômica do país. Ademais, em um mundo crescentemente globalizado, o grau de autonomia de um país na elaboração de sua política tributária torna-se bastante reduzido, à medida que se impõe um padrão internacional de tributação. Ou seja, há diversos condicionantes externos a serem considerados, que moldam qualquer processo de reforma

tributária, não deixando muito espaço para malabarismos tributários. É preciso, pois, ter bastante consciência de como esses condicionantes externos afetam a elaboração da política tributária, de modo a não comprometer a estabilidade e a eficiência do sistema tributário.

2. Fatores que reduzem o grau de autonomia da política tributária

Independentemente do cenário político que norteia a elaboração da política tributária, a economia moderna impõe certas restrições que devem ser consideradas por qualquer governo, sob pena de comprometer a eficiência e a própria credibilidade do sistema tributário. Ou seja, é importante que o *policy-maker* incorpore no desenho do modelo tributário medidas que o tornem devidamente adequado às principais condicionantes externas da tributação. Dentre elas, podem ser citadas: o compromisso com a responsabilidade fiscal e com o equilíbrio externo, a adequação ao processo de globalização, o estímulo ao investimento e ao emprego, e a parceria entre o fisco e o contribuinte.

2.1. Equilíbrio fiscal: receitas versus despesas

Apesar de serem, tradicionalmente, vistas e concebidas como políticas públicas distintas, receitas e despesas são, em verdade, faces de uma mesma moeda. Não se pode conceber dissociar a política tributária da política de gastos, sob pena de criar diretrizes fiscais "capengas". Mais do que isso, a complementaridade entre as duas políticas é tamanha que, em algum sentido, assemelha-se ao velho dilema do ovo e da galinha. É necessário estimar as receitas para saber o tamanho da despesa, de modo a cumprir as metas fiscais estabelecidas, e, ao mesmo tempo, o volume de receitas é dado pelo compromisso assumido com as despesas, isto é, com o tamanho do Estado.

Em última instância, o que se deve buscar é atingir dois objetivos básicos: em primeiro lugar, assegurar uma gestão fiscal responsável, onde se busca cumprir as metas de equilíbrio orçamentário, condição imprescindível para a estabilidade econômica e o desenvolvimento do país. Em segundo lugar, a gestão integrada estimula a cidadania fiscal, dando visibilidade ao cidadão da importância do pagamento de impostos como fonte de financiamento dos bens e serviços públicos, os quais devem ser monitorados por toda a sociedade.

Dentro deste raciocínio, verifica-se que, nas últimas décadas, vários países optaram por um Estado maior, especialmente voltado para o fornecimento de serviços sociais a toda população, buscando dar atendimento universal aos cidadãos, em muitos casos, inclusive a imigrantes. Essa visão de *welfare state* necessariamente impôs uma tendência de crescimento na carga tributária global. O Brasil insere-se nesse grupo de países e, especialmente após a Constituição Federal de 1988, o Estado brasileiro assumiu

responsabilidades abrangentes, o que tem determinado uma necessidade crescente de aumento de receitas.

Pode-se verificar, a partir dos dados da Tabela 1, um aumento contínuo da carga tributária para a média dos países da OCDE² e da União Européia ao longo das últimas décadas. Apenas os países pertencentes ao grupo Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – América (Estados Unidos, Canadá e México) tiveram um acréscimo moderado em sua carga tributária, que subiu apenas 2,4 p.p. no período. Países tradicionalmente mais estatizados, como os europeus, apresentaram um aumento em suas receitas de mais de 13 p.p., o que é considerável do ponto de vista de transferência de recursos da sociedade para o setor público em um período de 30 anos.

Portanto, observa-se que, em geral, apesar de também perseguirem objetivos de neutralidade e simplicidade, entre outros, as reformas tributárias têm, de fato, buscado o aumento de arrecadação. O Brasil, seguindo a mesma tendência internacional, teve sua carga tributária aumentada de 18,82% do Produto Interno Bruto (PIB), em 1965, para 29,74% do PIB, em 1995, tendo atingido o nível recorde de 34,36% do PIB no ano de 2001.

Tabela 1
Carga Tributária Total – OCDE e UE
1965 a 1998
em % do PIB

Grupo de Países	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1998
Total da OCDE	26,1	29,3	31,5	33,1	34,9	36,2	37,4	37,0
OCDE - América	25,1	29,3	29,6	24,8	25,4	26,8	27,0	27,5
OCDE - Pacífico	22,1	23,8	23,7	26,1	27,0	29,8	30,0	28,8
OCDE - Europa	26,8	30,1	33,3	35,9	38,0	39,0	40,1	39,8
União Européia	28,2	31,6	34,5	37,4	40,2	41,0	41,8	41,3

Fonte: Revenue Statistics 1965-1998, OCDE

É bastante comum, pois, ouvir-se argumentações de que a carga tributária brasileira está em nível bastante elevado pela fúria arrecadadora do governo atual e que um processo de reforma tributária deveria primar por reduzi-la. Nada, portanto, mais equivocado. É inegável que a carga tributária brasileira encontra-se em nível elevado, mas ele não é nada mais do que o nível exato e necessário para que o País possa cumprir suas metas fiscais, inclusive acordadas com o Fundo Monetário Internacional (FMI). Reduzi-la implicaria o imediato desequilíbrio fiscal brasileiro, e, em decorrência, todo um processo de desestabilização econômica que o País deve evitar a todo custo. A solidez de nossas contas fiscais, respaldadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é um dos pilares que dá credibilidade ao País e ajuda a manter o controle econômico em meio a um clima internacional tenso.

² Os países da OCDE que compõem as médias aqui apresentadas são: Canadá, México, Estados Unidos, Austrália, Japão, Coréia, Nova Zelândia, Áustria, Bélgica, República Tcheca, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Polónia, Portugal, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia e Reino Unido.

Em virtude da necessidade de fazer frente ao pagamento de juros da dívida pública, as três esferas de governo, incluindo a administração direta e as estatais, vêm se comprometendo com a geração de superávits primários. Em 2001, as contas do Governo Central apresentaram superávit primário da ordem de R\$ 22,4 bilhões, equivalente a 1,9% do PIB estimado para o exercício. Em termos desagregados, o superávit obtido pelo Tesouro Nacional (R\$ 35,9 bilhões, 3% do PIB) foi suficiente para compensar o déficit de R\$ 12,8 bilhões (1,1% do PIB) do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), e contribuir para que as metas de desempenho fiscal estabelecidas para o Setor Público consolidado no ano sejam atingidas.

A tabela 2 mostra o resultado do Tesouro Nacional, em 2001, em relação ao PIB:

Tabela 2
Resultado do Tesouro Nacional - 2001

Receitas do Tesouro (*)	17,6%
Transferências	3,9%
Despesas do Tesouro	10,8%
Resultado Primário	3,0%

(*) Líquidas de restituições e incentivos fiscais

A necessidade de manutenção de superávit primário continuará existindo em um futuro próximo, até mesmo pela rigidez das principais despesas no Brasil, como, por exemplo, os juros da dívida, a previdência social e o pagamento de pessoal. Em outras palavras, é muito difícil, talvez impossível, imaginar um cenário político a curto prazo que permita a redução da carga tributária. Ela deverá, portanto, ser mantida no patamar atual até que o País atinja uma estabilidade econômica estrutural e possa, inclusive, rediscutir o papel do Estado na economia.

Essa constatação certamente reduz o grau de autonomia na definição da política tributária porque o tamanho da carga é dado como uma variável exógena ao modelo. Qualquer que seja o cenário futuro, poder-se-á apenas, com poucas ressalvas, alterar a composição da carga, mas não seu volume. Entretanto, será demonstrado mais adiante que alterar sua composição também não é tarefa fácil, pois é bastante complexo mudar as rubricas de receitas sem incorrer em perdas de arrecadação, dado que o aumento de receitas ocorrido nos últimos anos praticamente esgotou as bases de incidência passíveis de tributação.

2.2. Equilíbrio externo

Além do equilíbrio fiscal, uma gestão econômica responsável deve preocupar-se em manter equilibradas suas contas externas. Em ambiente globalizado (ver item 2.3), os capitais movem-se muito rapidamente ao redor do globo e podem criar instabilidades repentinas nos mercados, sobretudo para os países em desenvolvimento. Esses desequilíbrios podem vir a comprometer a

credibilidade do país no cenário internacional e gerar prejuízos para a economia. As experiências recentes de crises internacionais (crise asiática, crise russa, atentado de 11 de setembro, crise argentina) mostram como os países em desenvolvimento são vulneráveis à questão externa.

A tributação, portanto, deve ser neutra quanto à incidência sobre as bases de comércio exterior. Em princípio, deve-se aplicar à importação a mesma carga tributária existente nos produtos internos e, no que se refere à exportação, deve-se desonerá-la, incentivando a competitividade internacional do País. Isto é, deve-se buscar a aplicação plena do princípio do destino, permitindo que bens e serviços sejam tributados pela jurisdição de consumo, e não por aquela onde ocorreu a produção.

O caso brasileiro reflete essa necessidade de preocupação contínua com o setor externo. Um dos grandes desafios para o Brasil é a manutenção do equilíbrio na sua balança de pagamentos. A década de 1980 foi caracterizada pela geração de expressivos superávits na balança comercial, destacando-se os de 1988 (US\$ 19,2 bilhões) e 1989 (16,1 bilhões). No entanto, a partir de 1995, essa situação se reverteu, com o aparecimento de déficits comerciais (US\$ 3,5 bilhões em 1995, US\$ 5,6 bilhões em 1996, US\$ 6,7 bilhões em 1997, US\$ 6,6 bilhões em 1998). Com a desvalorização do Real, no início de 1999, houve uma diminuição nas importações brasileiras, resultando na redução no déficit comercial (US\$ 1,2 bilhão em 1999 e US\$ 700 milhões em 2000). O ano 2000 marca o recorde histórico no montante de exportações brasileiras (US\$ 58,2 bilhões) e o reaparecimento de superávits na balança comercial (US\$ 2,6 bilhões), o que contribuiu para diminuir o déficit nas transações correntes.

O fluxo de comércio exterior brasileiro (importações + exportações), que em 1987 foi de US\$ 41,3 bilhões (14,6% do PIB), cresceu para US\$ 110,9 bilhões em 2000 (18,6% do PIB), denotando o processo de abertura da economia do País, ocorrido, principalmente, a partir do início dos anos 90.

Os sucessivos déficits em transações correntes vêm sendo financiados pelo saldo positivo na conta de capital. No entanto, torna-se necessário diminuir a dependência do capital externo, tendo em vista o diminuto número de empresas estatais a serem privatizadas e a redução, que se verifica, na aquisição de participação societária das empresas nacionais pelos investidores estrangeiros. Uma forma é o incentivo às exportações, o que vem se constituindo em uma das prioridades do governo brasileiro (ver item 3.2 deste trabalho).

Apesar das medidas de incentivo à exportação, o Brasil vem enfrentado dificuldades para aumentar sua participação no comércio mundial, sobretudo devido à questão do protecionismo. A título de exemplificação, a tarifa média de importação dos EUA para os 20 produtos brasileiros mais exportados, em 2001, foi de 39,1%. Por outro lado, o Brasil cobra tarifa média de 12,9% sobre os 20 principais produtos exportados pelos EUA.

Embora a tarifa média geral de importação dos EUA (nosso principal parceiro comercial) não seja alta (aproximadamente 4,5%), ela é particularmente elevada para os produtos em relação aos quais o Brasil apresenta competitividade³. As três principais organizações econômicas multilaterais – FMI, Banco Mundial e Organização Mundial do Comércio (OMC) – recentemente condenaram, em comunicado conjunto, as práticas protecionistas dos países ricos, que restringem o desenvolvimento do comércio mundial e reduzem as perspectivas de crescimento das nações em desenvolvimento.⁴

Além do problema do protecionismo, verifica-se uma queda nas cotações internacionais das *commodities*. De acordo com relatório preparado pela Associação de Comércio Exterior do Brasil, 15 das 17 principais *commodities* exportadas pelo Brasil apresentam, em 2002, redução de preços em relação a 2001⁵. Ressalte-se que o aumento dos subsídios agrícolas nos EUA (um adicional de US\$ 60 bilhões para os próximos dez anos) deve levar a uma baixa ainda maior no preço das *commodities*.

Estudo intitulado “O Comércio do Brasil com os Países da Alca no Período de 1997 a 2000”, elaborado pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal (Copat/SRF), demonstra que houve uma deterioração dos termos de troca das exportações do Brasil em relação às importações, no período analisado.

Diante da deterioração dos termos de troca, torna-se premente a necessidade de incentivo à exportação de produtos com maior valor agregado. Para este ano, no entanto, não são alentadoras as perspectivas de dinamismo do setor exportador. No primeiro trimestre de 2002, as vendas externas caíram 10,7%, fruto da crise argentina e da retração do comércio mundial. Também outros países e blocos viram suas exportações diminuir, no mesmo período: EUA (15,8%), União Européia (10,8%), Japão (12,6%), Canadá (14,9%) e Singapura (14,9%).

³ “Lamentavelmente para o Brasil, há uma grande coincidência entre as áreas nas quais mais incidem os subsídios e o protecionismo americano e o nosso perfil exportador externo, o que atua em detrimento dos legítimos interesses dos nossos produtores eficientes. No momento atual, a dicotomia entre a retórica e a prática atinge uma intensidade sem precedentes nos últimos anos”, afirma documento sobre o protecionismo norte-americano da embaixada do Brasil dos em Washington. Assim, temos elevadíssimas tarifas de importação, quando o produto é originado do Brasil, para o fumo em folhas (350%), cana-de-açúcar (171%), açúcar refinado (166%) e suco de laranja congelado (61%).

⁴ Jornal Folha de São Paulo, 17 de maio de 2002.

⁵ Em relação a 1996, a queda do preço de alguns produtos é preocupante. A *commodity* exportada pelo Brasil com maior queda de preço foi o café (65,7%), seguido pela carne bovina (52,1%), fumo (49,3%), carne suína (45,3%), açúcar refinado (38,3%), soja em grão (37,7%), carne de frango (34,5%), semimanufaturados ferro/aço (32,3%) e minério de ferro (11,6%).

2.3. Globalização

A globalização da economia vem provocando significativas modificações no cenário mundial, notadamente no âmbito das relações econômicas. Essa nova realidade tem se caracterizado pela grande velocidade de mudança no mundo dos negócios, pela alta mobilidade na alocação dos fatores de produção – sobretudo o capital – e por forte interação entre os diversos setores de atividade econômica e financeira.

De fato, as mudanças tecnológicas viabilizaram a queda nos preços relativos dos transportes e das comunicações internacionais, bem assim a redução dos custos de produção das mercadorias industrializadas. A integração dos mercados financeiros é quase absoluta, decorrente da nova tecnologia de comunicação globalizada. O volume de negócios diários dos mercados de câmbio passou de US\$ 1 bilhão para US\$ 1,2 trilhão entre meados dos anos 60 e 1996.⁶ Essas mudanças, associadas à abertura das economias dos países e aos acordos regionais de integração econômica, provocaram um deslocamento de capitais do mundo todo, em larga escala, na busca de investimentos com melhores condições de rentabilidade.

Acrescente-se a isto a existência de uma grande massa de dinheiro “esperto” – extremamente arisco e volátil e nem sempre de origem confessável – que se movimenta livremente entre as principais praças financeiras do mundo, interferindo nas regras do mercado, mediante a especulação e a manipulação do valor relativo de moedas e outros ativos.

A globalização da produção e do mercado financeiro e a evolução da informática favoreceram a expansão do “mercado virtual” de bens, de serviços e de capitais. Cada vez são mais presentes as compras e os negócios pela Internet, com débitos automáticos na conta-corrente do comprador ou mediante os sistemas de cartão de crédito. Isso causa à Administração Tributária uma enorme dificuldade de controle e fiscalização, uma vez que estas transações, além de serem de difícil rastreamento, se efetuam entre contribuintes de diferentes nacionalidades, não se sujeitando à competência e jurisdição de uma única autoridade fiscal.

Portanto, a flexibilização dos movimentos de capitais e de mercadorias possui sérias implicações no que concerne à autonomia, por parte dos governos nacionais, relativamente às suas políticas macroeconômicas. De fato, qualquer ação tomada por um governo provocará repercussões que, seguramente, não ficarão circunscritas às fronteiras nacionais.

A política tributária tem sido particularmente afetada pela globalização dos mercados, especialmente devido à alta elasticidade do pagamento de impostos em relação ao grau de taxação efetiva de um sistema tributário. O sistema de alíquotas, bases tributárias e benefícios fiscais difere

⁶ Dado divulgado no relatório de 1997 do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).

substancialmente entre países, estimulando a migração dos fluxos de capital em busca dos lugares onde são mais levemente tributados.

Neste ponto, inicia-se um processo de competição tributária, onde as diferenças entre os sistemas impositivos podem acarretar desvios dos fluxos internacionais de produção e capital, em direção àqueles países com carga tributária menor, embora esse não seja o único fator relevante para a decisão da localização de investimento.

A disputa pelo ingresso líquido de capitais externos leva vários países a concederem tratamento tributário favorecido para atrair novos investimentos. É importante destacar que a base tributável capturada no mercado global, ao ser efetivamente tributada, pode não compensar o valor da renúncia proposta, configurando-se em queda na arrecadação geral dos impostos. Tal fato pode colocar em risco a arrecadação de países, cujo objetivo fundamental de política econômica é a busca do equilíbrio fiscal. É necessário, portanto, que tal política de concessão de benefícios tributários seja instruída com uma avaliação do custo de oportunidade dos investimentos em relação tanto ao aspecto de desenvolvimento socioeconômico como ao aspecto da arrecadação tributária.

Aliada à questão da competição tributária, surge um dos grandes problemas para as administrações tributárias modernas: a proliferação de operações de planejamento tributário internacional. Os melhores exemplos dessas práticas são a migração do capital em direção aos paraísos fiscais e o aumento da prática de preços de transferência. Em outras palavras, nesta nova ordem econômica, em que o capital adquire cada vez maior mobilidade em termos internacionais, o sistema tributário tem se tornado fator relevante na tomada de decisão dos investidores e/ou especuladores, que buscam a maximização das taxas de retorno do investimento no menor tempo possível.

- Paraísos fiscais

O aparecimento de paraísos fiscais não é um fenômeno novo, mas alcançou proporções consideráveis durante a década de 1990. De acordo com um estudo de 1994⁷, os chamados paraísos fiscais, que representavam 1,2% da população mundial e 3% do PIB mundial, detinham 26% dos ativos e eram responsáveis por 31% dos lucros líquidos das companhias multinacionais norte-americanas, embora ali trabalhassem apenas 4,3% dos seus funcionários.

Saliente-se que, facilitada pela presença de paraísos fiscais e pela ausência de efetivas legislações e/ou controles que impeçam essa prática, vem adquirindo expressivas proporções a lavagem de dinheiro no mercado financeiro internacional. O crime de lavagem de dinheiro é toda atividade que visa a ocultar ou dissimular a natureza, a origem, a localização, a disposição, a

⁷ Hines, James & Rice, Eric. (1994). *Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business*. Quarterly Journal of Economics. Extraído da revista The Economist, 27/01/2000.

movimentação ou a propriedade de bens, direitos e valores ou recursos provenientes, direta ou indiretamente, de atividades ilícitas ou evasão fiscal.

Michael Camdessus, ex-Diretor Geral do FMI, afirma que a lavagem de dinheiro movimenta de 2 a 5% do PIB mundial. Ele admite que essa enorme soma impõe riscos à estabilidade macroeconômica de países de pequeno e médio porte. *“Potential macroeconomic consequences of money laundering include, but are not limited to: inexplicable changes in money demand, greater prudential risks to bank soundness, contamination effects on legal financial transactions, and greater volatility of international capital flows and exchange rates due to unanticipated cross-border asset transfers”*.⁸

- Preços de transferência

Preços de transferência é um termo usado de forma abrangente para designar os preços de bens, serviços, intangíveis e *royalties*, assim como acordos de repartição de custos de atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (P & D) em transações entre pessoas vinculadas. Em outras palavras, é o processo de determinação de preços de bens e serviços transferidos dentro de uma mesma organização empresarial ou por meio de interposta pessoa⁹. Como esses preços não são negociados em condições de livre mercado, eles podem não refletir os preços estabelecidos em transações praticadas entre pessoas não vinculadas.

Por meio da utilização de preços de transferência, companhias multinacionais alocam recursos dentro do mesmo grupo com a finalidade de reduzir o pagamento de tributos. Cabe às autoridades tributárias identificar quando ocorre a manipulação de preços de transferência, de forma a impedir a efetivação da evasão e elisão fiscais.

A importância deste assunto está ligada à globalização do comércio e, mais especificamente, à participação das empresas transnacionais nesta corrente. Atualmente, as empresas transnacionais respondem por mais de 60% do comércio mundial. Ademais, 1/3 do comércio mundial e 80% dos pagamentos relativos a *royalties* e direitos correspondem a operações praticadas entre pessoas vinculadas. Estudo realizado pela Copat demonstra que, para alguns dos maiores setores exportadores brasileiros, o comércio intrafirma representa mais de 90% do total.

2.4 Investimento e emprego

A globalização e a modernização tecnológica impõem a todos os governos um problema crucial: o de garantir a manutenção de níveis de

⁸ Camdessus, M. (1998). *Money laundering: The importance of international countermeasures*. Paris: Plenary Meeting of the Financial Action Task Force on Money Laundering.

⁹ É a pessoa física ou jurídica que intermedeia uma operação, descaracterizando assim o real objeto e efeitos da transação.

investimento compatíveis com a necessidade de criação de novos postos de trabalho, que sejam capazes de absorver os aumentos de mão-de-obra disponível, ou, pelo menos, de impedir o crescimento dos níveis de desemprego.

Um desafio que se coloca é o financiamento da seguridade social, num momento em que há dificuldades na geração de postos de trabalho: “[...] as relações de trabalho neste final de século estão se tornando menos sólidas e mais esporádicas, sobretudo na população de alta renda, que não possui vínculos empregatícios estáveis. Também é fato de que o nível de emprego não tem acompanhado o crescimento do produto mundial. Entre 1960 e 1994, nos países industrializados, enquanto o produto nos setores de manufaturados e de serviços cresceu, em média, respectivamente, 3,6% e 3,8%, o emprego do primeiro setor teve crescimento nulo e o do segundo aumentou em apenas 2,2%. Assim, a tradicional arrecadação baseada na folha de pagamentos tende a sofrer uma brusca redução, agravando a difícil situação do financiamento da seguridade social pela qual estão passando diversos países. A tendência é que outras bases impositivas sejam utilizadas para arrecadar recursos para a seguridade, tipicamente uma área onde os gastos são crescentes, dada a maior longevidade média da população.”¹⁰.

Aqui surge um outro problema de política tributária: quais bases tributárias poderiam suportar o financiamento da seguridade social que não a folha de salários? Portanto, a questão é como desenhar um modelo tributário que alivie a incidência sobre folha de salários, de modo a incentivar o emprego, mas que produza arrecadação suficiente para financiar a previdência. A resposta também não é simples nem direta, pois implica aumentar a incidência sobre a renda ou sobre o consumo, bases já plenamente exploradas na formatação atual. Esse é, portanto, um desafio que permanece, não só para o Brasil como para a maioria dos países, em qualquer cenário futuro.

2.5 Parceria Fisco-Contribuinte

A sociedade moderna está cada vez mais consciente da importância de seu papel na cobrança e no controle de bens e serviços públicos eficientes. No Brasil e na maioria dos países, que recentemente se abriram à democracia, a pressão social por transparência e compromisso da ação pública é forte e cresce rapidamente. A área tributária é, seguramente, uma das mais sensíveis a essa questão, pois ela é que retira os recursos da sociedade, tornando-se a interlocutora fundamental do processo de cidadania fiscal.

Portanto, as administrações tributárias em todo o mundo têm, crescentemente, se preocupado com o atendimento ao contribuinte e com a

¹⁰ A Adaptação dos Sistemas Tributários à Globalização, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários, Secretaria da Receita Federal (<http://www.receita.fazenda.gov.br>).

transparência de ação. Será fundamental estabelecer uma atitude de diálogo com o contribuinte, na visão moderna de que ele é o cliente da administração tributária. A tendência de países como o Brasil será a de caminhar para o tipo de relação já existente em alguns países desenvolvidos onde a conscientização da sociedade é tamanha que exige código de conduta na relação fisco-contribuinte. Isto é, a relação deve ser pautada em deveres e direitos claramente definidos para ambas as partes.

3. A adequação da legislação e da administração tributária brasileiras

Torna-se necessário, portanto, identificar e analisar quais os impactos, que os condicionantes externos anteriormente descritos geraram sobre a tributação brasileira, tanto no que se refere ao desenho do sistema tributário como na adequação da própria administração tributária. Indubitavelmente, não foram poucas as mudanças pelas quais passaram a legislação e a administração tributárias brasileiras ao longo dos últimos anos. Uma breve retrospectiva mostra que o esforço de adaptação ao novo cenário internacional e à nova realidade econômica interna foi substancial, mas que ainda há um longo caminho a ser trilhado.

3.1. Quanto à questão do equilíbrio fiscal

O Brasil respondeu muito bem ao desafio de geração de superávits primários. Esse desafio, no entanto, só pôde ser enfrentado graças ao excelente desempenho da arrecadação a partir de 1995. O esforço dos últimos sete anos foi, sem dúvida, voltado para o aumento de receitas, e foi atingido a partir de um conjunto de medidas legislativas e administrativas. O resultado foi um acréscimo de quase 5 pontos percentuais na carga tributária brasileira entre 1994 e 2001.

No que se refere ao desempenho das receitas arrecadadas pela SRF, cabe destacar o crescimento real de 42,7% no período de 1994 a 2001. Quando se analisam mais detalhadamente os fatores que determinaram esse bom desempenho, nota-se uma participação ativa da política tributária. Descontados os efeitos relativos ao crescimento do PIB, ainda se obtém uma taxa de crescimento real de 31,6%.

A grande inovação neste quesito foi a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que coloca o Brasil em novo patamar de gestão das finanças públicas. Além de fixar parâmetros para a despesa, no que concerne à receita pública, a LRF determina a obrigatoriedade de previsão de arrecadação e elaboração de demonstrativo de renúncias tributárias. Ademais, a concessão de novas renúncias passou a ser feita somente com o concomitante aumento de receitas ou corte de gastos.

Vale mencionar que a SRF já estava plenamente adaptada à demanda da LRF, seja pela previsão de receitas (com boletins até mesmo diários de previsão), seja pela elaboração do Demonstrativo de Benefícios Tributários (DBT), atividades que estão, atualmente, sob competência da Copat.

A principal conclusão que pode ser tirada deste ponto é que o aumento de arrecadação não foi decorrência da “fúria arrecadatória do atual governo”, como costuma aparecer na mídia. A verdade é que o aumento de arrecadação foi determinante básico para o equilíbrio de nossas contas fiscais, pois do contrário, a saúde econômica do País poderia ter sido colocada em risco. Portanto, qualquer que seja o novo governo, a necessidade de ajuste fiscal continuará premente, e, assim, não será possível imaginar qualquer redução de receitas a curto prazo. A manutenção da carga tributária acima dos 30% do PIB é um ônus social e econômico que o País continuará tendo que pagar.

3.2. Quanto à questão do equilíbrio externo

Dentre as medidas adotadas pelo governo brasileiro de incentivo à exportação, destaca-se o ressarcimento da parcela da Contribuição para o Programa de Integração Social (Contribuição para o PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) embutida nos produtos exportados. O sistema tributário brasileiro encontra-se erigido tanto sobre a base de valor agregado como sobre a receita bruta. As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins incidem em cascata e, portanto, são repassadas ao preço final da mercadoria, não sendo restituídas no caso da exportação. Essa exportação de tributos diverge da recomendação econômica por diminuir a competitividade internacional de um país. Para contornar esse problema, instituiu-se mecanismo de ressarcimento dessas contribuições baseado em índice médio que estima quanto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são exportados, contra o pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Outra medida de incentivo às exportações foi a aprovação da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), que estabeleceu a não incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços.¹¹ Essa lei também determinou que as empresas têm o direito de creditar-se do imposto incidente sobre as mercadorias e insumos entrados em seu estabelecimento e destinados à integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior.

¹¹ A Constituição da República Federativa do Brasil estabelecia a não incidência do ICMS apenas sobre “operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar” (artigo 155, § X).

Medida já proposta, mas não aprovada, diz respeito à incidência da Contribuição para o PIS, da Cofins ou da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) ampla na importação, de modo a equalizar a carga tributária entre produtos nacionais e estrangeiros. Apesar de seu objetivo ser em prol dos produtos brasileiros, vários setores da indústria nacional se mostraram opostos à medida, pois haveria um aumento dos insumos importados incorporados em bens de fabricação nacional.

3.3. Quanto à globalização

O governo brasileiro tem buscado enfrentar os desafios decorrentes da globalização, e no que tange à área tributária, desde 1995, foram implementadas várias medidas que visaram a adaptar a tributação brasileira à nova ordem econômica internacional.

Em primeiro lugar, adotou-se o princípio de que as leis tributárias devem tratar os "contribuintes globalizados" de forma distinta dos contribuintes comuns. Isto é, uma legislação abrangente para aqueles que têm operações complexas, e uma legislação simplificada para os contribuintes pequenos, que devem ter suas obrigações tributárias facilitadas, tendo sido instituído o Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte (Simples).

Nesse sentido, a legislação tributária brasileira tem se adaptado gradativamente ao fenômeno da globalização, assim como a administração tributária tem buscado adequar seus procedimentos. Como exemplo, podem ser citadas várias alterações realizadas no âmbito do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), de modo a adequá-lo à nova realidade econômica. Dentre elas, destacam-se: a introdução do mecanismo de tributação mundial da renda, a aprovação de legislação relativa a preços de transferência e as medidas de combate à evasão fiscal por meio da utilização de operações com de paraísos fiscais.

- **Princípio da tributação mundial da renda**

Até 1995, a tributação brasileira ocorria com base em critérios territoriais, isto é, a legislação só alcançava aquelas empresas que estivessem efetivamente presentes no território nacional. Essa era uma prática considerada obsoleta pelos países desenvolvidos, que já adotavam a tributação em bases mundiais (*worldwide taxation*).

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, supriu uma das grandes lacunas existentes na legislação brasileira e instituiu o regime de tributação em bases universais, iniciando o processo de adequação do imposto de renda brasileiro ao aumento e à diversificação das transações entre residentes e não-residentes no País. Dessa forma, a lei determinou que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem computados na determinação

do lucro real das pessoas jurídicas domiciliadas no País, podendo a pessoa jurídica compensar o imposto pago, no exterior, sobre esses resultados, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital.

Persistia, contudo, a não incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos resultados obtidos no exterior. A partir de 1º de outubro de 1999, essa assimetria foi eliminada pela obrigatoriedade de inclusão, na base de cálculo daquela contribuição, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

É preciso deixar claro que essa prática tem por objetivo básico evitar que haja transferência de resultados do País para o exterior com a clara intenção de não pagar o imposto no Brasil. A medida gera efeitos reais para aquelas empresas que operam em países de tributação favorecida ou que tributem a renda em níveis inferiores ao brasileiro. Nesse caso, assegura-se que a empresa pagará o imposto no mesmo nível daquelas que se encontram em território nacional.

- **A legislação de preços de transferência**

Em 1996, a SRF verificou a necessidade de que os atos legais sobre distribuição disfarçada de lucros fossem considerados nas operações internacionais. Iniciou-se, então, um trabalho visando à elaboração de uma legislação sobre preços de transferência. O trabalho baseou-se nos modelos adotados pela OCDE e na legislação americana. No entanto, a legislação brasileira não se limitou a copiar esses modelos, sendo desenvolvida especialmente para facilitar o controle das operações na realidade jurídico-tributária brasileira.

Além de disciplinar as operações de importações e exportações, a lei também fixou limite de dedutibilidade para os valores relativos a juros pagos ou creditados a pessoas vinculadas, decorrentes de contratos não registrados no Banco Central do Brasil (Bacen). Estabeleceu, inclusive, valor mínimo de receita financeira a ser tributada na pessoa jurídica mutuante domiciliada no Brasil, que realizar contrato de mútuo com pessoa vinculada domiciliada no exterior. O Brasil adotou os chamados métodos baseados em custo, mas tratou de forma separada as importações e as exportações. O objetivo dos métodos é a apuração de preços de referência, dentro do princípio “preços sem interferência”, para serem comparados com os preços praticados pelas empresas nas suas operações com pessoas vinculadas.

- **Combate aos paraísos fiscais**

Outra medida de adequação foi a introdução de mecanismos de defesa em relação a operações realizadas com paraísos fiscais, bem assim a própria publicação de lista contendo os países que são considerados paraísos fiscais para a legislação tributária brasileira.

Como exemplo, cita-se a regra que prevê que, as operações realizadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em área com tributação favorecida, estão sujeitas às regras relativas aos preços de transferência.

Ademais, a Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, estipula que, os ganhos em bolsa de valores e os rendimentos em renda fixa auferidos no Brasil, decorrentes de investimento oriundo de paraíso fiscal, estão sujeitos às mesmas normas do imposto de renda aplicáveis ao residente no Brasil. Em contrapartida, os ganhos e rendimentos auferidos no Brasil resultantes de investimentos originados de países que tributam a renda à alíquota igual ou superior a 20% são isentos do imposto de renda nas operações de bolsa e desfrutam de alíquota reduzida – de 15% – nas aplicações de renda fixa.

Por último, os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, como regra geral, à alíquota de 15%. Quando o beneficiário for residente ou domiciliado em paraíso fiscal, a alíquota é de 25%.

- **Outras medidas relativas ao IRPJ**

Também não há como deixar de mencionar medidas como a redução das alíquotas do IRPJ (de 25% para 15% na alíquota básica e de 18% e 12% para uma única alíquota adicional de 10%) – de modo que se tornassem compatíveis com os níveis internacionais de tributação –, o fim da indexação e da correção monetária para fins tributários, e a busca da neutralidade da incidência tributária nos mercados de renda fixa e variável, dentre outras.

3.4. Quanto à geração de empregos

O Simples foi uma medida inovadora que, além de simplificar substancialmente a obrigação tributária para os contribuintes e de buscar promover a integração do pagamento de impostos com outros níveis governamentais, teve por objetivo retirar o peso da contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

A necessidade de se fazer frente ao “fantasma” do desemprego estrutural, fruto do desenvolvimento tecnológico e do novo modelo de produção da economia moderna, foi a diretriz que norteou a concepção do novo regime de tributação das micro e pequenas empresas, o qual tem o objetivo claro de estimular esse segmento produtivo, que é, sem dúvida, o grande criador de postos de trabalho. A criação e implantação do Simples procurou reduzir drasticamente a carga fiscal do segmento, além de simplificar os controles fiscais e reduzir as obrigações acessórias. Além disso, a adoção da receita bruta como base para a determinação dos valores a serem pagos permitiu que

a contribuição social passasse a estar desvinculada da folha de pagamentos, estimulando o emprego formal.

Assim, incentivou-se o investimento e a formalização do emprego para cerca de 2 milhões de empresas, que, apesar de representarem 67% dos declarantes, participam com apenas 7% da receita bruta declarada e com 4% da arrecadação total.

3.5. Quanto à administração tributária

Paralelamente às alterações da legislação, a própria estrutura organizacional da SRF também mudou, de modo a fornecer à administração tributária federal brasileira melhores condições de monitorar as operações crescentemente complexas e especializadas dos contribuintes da economia moderna. Cumpre observar, de plano, que a estrutura da SRF já contempla a noção de administração integrada de tributos internos e de comércio exterior desde a sua criação – tendência que recentemente tem sido observada nas principais administrações fiscais internacionais –, bem assim de parte das contribuições que financiam o orçamento da seguridade social.

A linha básica seguida nos últimos anos foi a da especialização da administração tributária. Particularmente, foram criadas as Delegacias Especiais – de Julgamento, de Instituições Financeiras, de Assuntos Internacionais, de Administração Tributária e de Fiscalização. O principal objetivo foi criar órgãos que pudessem focalizar assuntos especializados, com mão-de-obra treinada, aumentando a eficiência da atuação da SRF. Essa foi uma resposta coerente e clara para a especialização crescente que ocorre no setor privado, em particular nos grandes contribuintes, que buscam realizar planejamento tributário.

Em nível centralizado, foi criada a Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação (Copei), com objetivo de buscar indícios e fornecer instrumentos à fiscalização de contribuintes com atividade complexa. A Copat (antiga Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários) passou a incluir a importante área de previsão e análise, compondo uma unidade realmente dedicada ao estudo e à formulação do modelo tributário brasileiro, estando bastante atenta às inovações internacionais. A Coordenação de Administração Tributária (Corat – antiga Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação) tornou-se área de grande importância na gestão operacional da SRF, incluindo, também, as atividades de planejamento e avaliação e de atendimento ao contribuinte.

Aliás, a SRF, desde 1996, tem dado especial atenção à parceria fisco-contribuinte, adequando-se à demanda da sociedade brasileira, conforme mencionado anteriormente. A atividade de atendimento ao contribuinte passou por substancial evolução, o que culminou com a criação dos Centros de

Atendimento ao Contribuinte (CAC) e a transformação recente da antiga Coordenação de Atendimento ao Contribuinte na Coordenação de Integração Fisco-Contribuinte (Cofic).

Também cabe destacar a criação do cargo de Secretário-Adjunto ligado à área aduaneira, que mostra que a SRF, desde 1969, segue o caminho correto de integração e valorização das atividades aduaneiras em conjunto com a dos tributos internos. Isso é fundamental em um mundo globalizado, pois um mesmo órgão atua sobre a integralidade das ações dos contribuintes, sejam elas direcionadas ao mercado interno ou internacional. Essa visão integrada é de fundamental importância para o melhor monitoramento e fiscalização do “contribuinte globalizado”.

Outro ponto importante a ser comentado diz respeito à descentralização administrativa, fortalecida pela última alteração regimental, que rompeu com a tradicional gestão baseada na linha sistêmica. Essa medida teve por objetivo fortalecer o papel administrativo das unidades regionais, deixando a decisão mais próxima da execução.

Além do ajuste organizacional, é importante ressaltar o bem sucedido esforço da SRF em informatizar seus procedimentos, particularmente aqueles relacionados à comunicação, prestação de informações, e serviços aos contribuintes. Não resta dúvidas que, neste quesito, a SRF encontra-se dentre as mais avançadas do mundo. Em especial, vale destacar a ampla gama de serviços prestado pelo *site* da SRF e a entrega de declarações em meio magnético (100% para as pessoas jurídicas e 95% para as pessoas físicas).

A informatização tem sido fundamental para estabelecer uma comunicação ágil e eficaz com os contribuintes, desafogando o atendimento pessoal, que se tornava um gargalo para a SRF. No que tange às declarações, ela também minimiza as inconsistências de preenchimento e os erros de transcrição, agilizando o processamento de dados. Tudo isso implica redução de custos e eficácia nas ações. Também é importante mencionar, no que concerne à informatização, a elaboração de sistemas sofisticados e integrados, como por exemplo, o Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), que, é seguramente um dos mais avançados do mundo e permite melhor controle das operações do comércio exterior.

A informatização da SRF insere-se na linha do *e-government*, ou seja, do governo eletrônico, na qual o Poder Público utiliza-se de recursos modernos e informatizados para estabelecer um canal de ágil comunicação com o cidadão. Essa é uma medida bastante eficaz no que tange à própria transparência das ações governamentais e deve ser cada vez mais incentivada. A SRF tem sido exemplo nesse aspecto e deve primar para continuar a desenvolver tecnologias que permitam a ampliação dessa comunicação. Assim, torna-se importante a questão da certificação digital, que já vem sendo trabalhada pela Coordenação-Geral de Tecnologia e Segurança da Informação (Cotec).

Um desafio para o futuro será a melhor utilização dos dados disponíveis no âmbito da SRF, com vistas à geração de informações gerenciais, que permitam a elaboração de estratégias mais definidas e resultem no melhor desempenho das atividades realizadas.

4. Cenário futuro: a reforma tributária viável

Apesar de todo o esforço envidado nos últimos anos para adequar o modelo e a administração tributários brasileiros às principais condicionantes externas, não resta dúvida que ainda resta muito a ser feito. Remanescem várias críticas ao sistema brasileiro e a opinião que prevalece na mídia é de que a “verdadeira reforma tributária” ainda não foi feita.

O desafio é, portanto, saber qual caminho esperar da tão aclamada reforma tributária, após oito anos de tentativas, a maioria delas frustrada. A questão que se segue, no momento, é qual a reforma que poderia, de fato, ser implementada, minimizando as substanciais dificuldades de negociação federativa existentes no Brasil. A chamada reforma tributária viável, portanto, abrange um cenário onde as alterações propostas para o modelo tributário brasileiro levam em consideração tanto os condicionantes externos como as próprias restrições econômicas e políticas internas.

Reforma tributária tem sido tema recorrente na agenda política brasileira recente. Parece ser consenso, tanto por parte do governo como do setor privado, que o sistema tributário nacional necessita de modificações substanciais. Porém, uma leitura mais cuidadosa da evolução do processo de reforma indica que a consensualidade não vai além da constatação da necessidade de mudança. A partir deste ponto, há enorme divergência quanto ao próprio modelo a ser adotado, ao prazo de transição para a implementação do novo sistema, à partilha vertical e horizontal de receitas, à autonomia dos governos estaduais e municipais, ao nível da carga tributária, ao alcance da justiça fiscal, etc.

Surge, por decorrência, uma gama de propostas incoerentes, quantitativamente inconsistentes, com objetivos difusos, ou absolutamente teóricas, sem a menor condição de implementação administrativa. Propostas desse tipo só colaboram para atordoar um debate que já é, intrinsecamente, complexo e conflituoso. É preciso, pois, conferir maior grau de racionalidade e tecnicidade ao debate acerca da reforma tributária, por mais compreensível que este seja um tema fortemente propenso a mitos e paixões.

A demanda por reforma tributária no Brasil encerra, desde logo, um grande equívoco conceitual: pretende-se que seja um evento, quando, em verdade, é um processo. Pensa-se em reforma tributária apenas como um furacão, que tudo destrói para que se possa proceder-se a uma reconstrução total. Reforma tributária, ao contrário, deve ser um movimento leve e contínuo, de pequenas, mas certas mudanças, bem direcionadas, que, ao fim e ao cabo, asseguram o permanente aperfeiçoamento do sistema.

Freqüentemente, invocando a exigência de um evento, geram-se dificuldades para o processo. Na tentativa recorrente de tudo mudar, acaba-se por nada alterar. Em virtude disso, velhos problemas se agravam, as soluções tornam-se mais complexas e distantes. Deve-se, pois, mudar o foco da discussão e traçar-se um rumo coerente a ser seguido em termos de política tributária, algo que era indubitavelmente mais difícil antes do advento do Plano Real.

4.1. Experiências recentes de reforma tributária

Devido inclusive ao centralismo político da época, que tornou mais fácil a aprovação de temas envoltos em dissenso, a última reforma tributária brasileira, abrangente e pontual, foi realizada em 1966. Naquele momento, foi implementada uma reforma que rompeu com o modelo anterior adotado no País e lançou as bases do federalismo fiscal que orienta o sistema tributário brasileiro até os dias de hoje. Desde então, inúmeras propostas de reformulação ampla foram apresentadas, mas nenhuma que tenha sido bem sucedida em sua implementação ou que tenha conseguido corrigir os defeitos sistêmicos originados em 1966.

Pode-se afirmar, portanto, que grande parte dos acertos e dos erros de definição incorridos na reforma dos anos 60 continua a persistir até o momento atual. Por exemplo, dois desses equívocos conceituais – a existência simultânea de dois impostos incidentes sobre o valor agregado em um único sistema tributário e a inclusão do principal deles, o Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias (ICM), na competência dos Estados, constituem-se, na verdade, um dos grandes empecilhos ao debate sobre reforma tributária em curso no Brasil.

Não há dúvida que o federalismo fiscal concebido em 1966, competitivo e não cooperativo, tem obstruído a racionalidade e simplicidade do sistema tributário brasileiro. No entanto, todas as soluções propostas nas últimas décadas não foram factíveis, inclusive no que se refere à reforma promovida pela Constituição de 1988. A atual Constituição orientou-se pela pressão descentralizadora da época e acabou por agravar o problema existente, tendo repassado aos Estados as bases dos antigos "impostos únicos" da União sem os respectivos repasses de encargos. A partir de então, o desequilíbrio fiscal federal aumentou, tendo sido necessária a criação de instrumentos como o Fundo Social de Emergência e o Fundo de Estabilização Fiscal para desvincular receitas constitucionalmente vinculadas, de modo a dar graus de liberdade para a União realizar política econômica.

Constitui inequívoca evidência da inadequação das soluções tributárias preconizadas na Constituição Federal de 1988 a criação de grupo para discutir o assunto já no início dos anos 90, tarefa que foi assumida pela Comissão Executiva da Reforma Fiscal, em 1992. Essa comissão elaborou proposta bastante ampla que tratou da tributação da renda (inclusive de um imposto

mínimo sobre ativos), do consumo, do patrimônio, da criação de um imposto sobre transações financeiras e da questão previdenciária, além de assuntos pertinentes ao gasto.

Oficialmente, atribui-se a interrupção do avanço da proposta ao *impeachment* do então Presidente da República. No entanto, é questionável se proposta tão ampla conseguiria ser facilmente digerida pela sociedade e pelo Congresso Nacional e poderia, de fato, ter saído do papel. Tem-se visto, ultimamente, que propostas muito mais restritas têm enfrentado enormes dificuldades para serem aprovadas.

O debate sobre reforma tributária retornou a partir de 1995, com o cenário macroeconômico estável e governo em início de gestão. Mais uma vez, o diagnóstico já estava pronto, pois os fatores de complexidade e ineficiência do sistema tributário eram os mesmos desde longa data, muito antes da Constituição de 1988. Nesse sentido, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional, em agosto de 1995, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 175-A. Em setembro de 1995, de forma a dar prosseguimento ao assunto, foi então instituída a atual Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados (Cerf).

Essa proposta teve uma diferença crucial em relação ao trabalho da Cerf: sua abrangência foi mais restrita, basicamente tratando sobre a reforma da tributação do consumo no Brasil. Entretanto, como se sabe, isso não foi sinônimo de facilidade, pois a tributação brasileira do consumo é matéria das mais complicadas e conflitantes. Assim, tratar desse assunto isoladamente parece ter sido uma decisão correta, pois as divergências dessa matéria são suficientes para retardar ou inviabilizar o processo de reforma, impactando negativamente sobre outras questões tributárias de mais fácil resolução. E, precisamente, foi isso o que aconteceu nos anos que se seguiram ao encaminhamento da PEC ao Congresso Nacional.

Paralelamente à discussão da tributação do consumo, que trouxe à tona todos os conflitos federativos brasileiros, procurou-se, segundo a mesma diretriz de reforma gradual e centrada, proceder-se à reestruturação da tributação da renda pela via infraconstitucional.

Com efeito, a reforma realmente dinâmica e paulatina ocorreu na tributação da renda, mediante uma série de alterações sistemáticas a partir de 1995. Foi realizada uma verdadeira reforma tributária de modo suave e transparente, evitando-se discussões intransponíveis. Esse processo, que durou cerca de seis anos, transformou a tributação brasileira da renda, que era ineficaz e obsoleta em 1994, em uma das mais modernas do mundo no início do ano 2000. Em linhas gerais, pode-se dizer que a legislação tendeu para maior simplicidade, internacionalização e neutralidade.¹²

¹² Vide seção: Adaptação da legislação brasileira à nova realidade mundial.

4.2. Princípios que devem nortear o processo de reforma tributária

Considerando, portanto, reforma tributária como política permanente, e não episódica, há que se atentar para características importantes do processo. Em particular, há que se absorver as mudanças sempre observando a experiência administrativa, de modo que modelos teóricos pouco aderentes à realidade possam ser banidos. Experimentalismos tributários podem ser perigosos, comprometendo a arrecadação e dando margem ao aumento da sonegação. Mudanças devem ser continuamente monitoradas e lentamente implementadas.

Além dos princípios tradicionais de simplicidade, neutralidade e factibilidade, já bastante mencionados na literatura especializada nos últimos anos, há dois aspectos relevantes a serem considerados em um sistema tributário moderno e eficiente: adaptabilidade a mudanças e adequação a circunstâncias culturais. Esses princípios devem nortear a discussão de uma reforma tributária viável e adaptada às reais condições socioeconômicas e culturais de um país. Do contrário, a reforma estará incorrendo em erros conceituais primários, tornando-a não administrável e colocando em risco a estabilidade do sistema tributário.

- **Adaptabilidade a mudanças**

O primeiro aspecto é importante quanto à adaptação do sistema tributário em relação ao dinamismo econômico. É preciso ter a noção exata da profundidade da mudança econômica para que as soluções sejam implementadas na dose e no ritmo corretos. Isto é, surgido o fato econômico, a adaptação tributária não pode ser demasiadamente demorada em prol da perfeição, nem suficientemente rápida em favor da imperfeição. Deve-se administrar uma solução eficaz e calibrada.

Qualquer sistema tributário reflete a base econômica de um país e deve, necessariamente, desenvolver-se em ritmo e direção semelhantes à evolução dessa base. Caso isso não ocorra, é certo que, a obsolescência e a perda de eficiência do sistema tributário são questões de tempo. A análise histórica pode confirmar a veracidade dessa afirmação. O estágio de desenvolvimento econômico de um país influencia a tributação na medida em que as economias mais evoluídas tendem a possuir uma base tributável mais diversificada e estável do que as economias em grau inferior de desenvolvimento.¹³

¹³ De fato, as nações em estágio inicial de desenvolvimento, que possuem mercado interno reduzido, e baixa renda, têm o comércio exterior como sua principal fonte de receitas. À medida que o mercado interno se desenvolve, já é possível ir, gradativamente, migrando para a tributação do consumo, até que o país tenha renda suficiente que permita a sua tributação sem comprometer os níveis de consumo e de poupança privada interna. Além disso, é importante notar, que a tributação da renda e do patrimônio exigem um maior custo e controle por parte do governo, implicando uma administração tributária bem estruturada, característica só encontrada em países mais desenvolvidos. Essa é, indubitavelmente, a lógica que acompanha a tributação e o desenvolvimento econômico dos países ao longo da história. E, a cada novo estágio, uma reforma tributária se faz necessária para modernizar o sistema que tinha se tornado obsoleto.

Outro aspecto a ser considerado no âmbito da tributação e da economia é, por exemplo, a concessão de benefícios fiscais. Em geral concedidos para determinados setores econômicos, com a finalidade de promover a implantação e/ou ampliação de novos projetos e o desenvolvimento regional, após certo tempo, passam a não mais se justificar por seu objetivo já ter sido atingido. A indústria e a região passam a ter condições de competição de mercado, mas os benefícios dão a elas vantagem competitiva desleal. Assim, é preciso ter o monitoramento e a noção correta desses "abusos", pois o sistema tributário pode ser facilmente utilizado para privilegiar agentes não-competitivos. Há que se proceder a mudanças em nome da neutralidade e da competição saudável.

Um último exemplo pode ser o surgimento de novo setor econômico ou de um novo fato econômico que necessite de regulamentação para ser efetivamente tributado, como é o caso atual de algumas atividades do setor serviços e do comércio eletrônico. Se a solução ideal for demorada, esses setores estarão concorrendo deslealmente com outras atividades, e, na velocidade das mudanças atuais, isso pode ser decisivo no resultado do jogo econômico.

Portanto, são necessárias e justificáveis adaptações sistemáticas para que a tributação se adapte às mudanças econômicas, garantindo sua incidência efetiva e eqüitativa sobre as bases reais que formam o produto nacional.

- **Adequação a circunstâncias culturais**

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 eqüidade. 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 inexecutável 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.

4.3. Problemas concretos para melhoria do Sistema Tributário Nacional

Conforme mencionado anteriormente, as dificuldades a serem superadas no aprimoramento do Sistema Tributário Nacional, em sua maioria, estão atreladas ao federalismo fiscal brasileiro, ou seja, à sua baixa racionalidade e ao seu caráter competitivo. Portanto, a solução ideal, indubitavelmente, demanda negociação política complexa, o que tem entravado o processo de reforma nos últimos anos. Assim, tornou-se imprescindível falar do factível, do viável, e não do ideal.

Vale destacar que a tributação da renda já foi reformulada ao longo dos últimos seis anos e, portanto, encontra-se atualmente em níveis de sofisticação e modernização compatíveis com as melhores legislações tributárias internacionais. Dessa forma, salvo por medidas pontuais de curto prazo, não há necessidade de qualquer modificação estrutural nos impostos incidentes sobre a renda.

A reforma tributária viável deve, portanto, estar primariamente focada na tributação do consumo e enfrentar os seguintes desafios:

- **Partilha de receitas**

Ainda que se possa criticar a atual partilha vertical e horizontal de receitas, é razoável admitir que alterações nessa matéria encontrarão enormes resistências políticas que findarão por obstaculizar qualquer tipo de reforma tributária. Portanto, qualquer reforma que, pontualmente, repercuta sobre as partilhas, deve ser compensada com outras mudanças pontuais de partilha. Por exemplo, caso se deseje introduzir o princípio do destino na tributação do ICMS, é totalmente irrealista supor que o Estado de São Paulo, entre outros, suportaria o ônus dessa mudança sem a adoção de mecanismos compensatórios em nível dos fundos constitucionais.

Isto posto, reformas que afetem o vigente sistema de partilha, ainda que desejáveis, exigem a concepção de modelos altamente elaborados e decorrentes de amplas negociações políticas.

- **Vinculação de receitas**

A vinculação de receitas atualmente existente no Brasil retira diversos graus de liberdade e prejudica a realização da política econômica. A fixação do gasto, que existe para assegurar patamar mínimo de destinação de receitas para determinada rubrica, acaba por impedir, em decorrência, que as rubricas orçamentárias não-vinculadas recebam verbas em montante adequado.

Quanto às receitas, a vinculação tem gerado, inegavelmente, maior complexidade no sistema tributário, na medida em que certas contribuições acabam por ser “multiplicadas” de modo a respeitar a destinação de verbas para fins específicos. Bom exemplo, são a Contribuição para o PIS e a Cofins praticamente incidentes sobre a mesma base, mas que não podem ser meramente agregadas sem uma infundável discussão de vinculação de receitas. Da mesma forma, uma possível racionalização do sistema mediante a fusão da CSLL e do IRPJ também passa por esse tema. Há outros exemplos muito mais complexos, como o caso do Sistema S (Contribuições Parafiscais), que obriga às empresas a contribuir, simultaneamente, a até quatro “S” distintos.

Outro aspecto relevante a ser abordado é que a vinculação das contribuições sociais à área de seguridade social tem sido instrumento de competição tributária vertical, pois se constituem em receitas não partilhadas com Estados e Municípios. O crescimento da arrecadação das contribuições sociais nos últimos anos tem, assim, aumentado a receita disponível da União em detrimento às receitas auferidas pelos governos estaduais e municipais, o que tem sido bastante questionado.

Uma reforma tributária deve enfrentar o assunto, buscando a minimização ou eliminação das vinculações de receitas. A tributação deve ocorrer da forma mais racional possível, independente da destinação da arrecadação. O orçamento é a peça competente para alocar e destinar verbas.

- **Titularidade estadual do ICMS**

Um dos grandes erros conceituais da Reforma de 66 foi o de conceder a titularidade do ICMS aos Estados. As conseqüências desse desenho têm sido federalismo competitivo, guerra fiscal interna, problemas de origem e destino, falta de harmonização na política tributária nacional e legislação complexa.

A solução ideal para o problema, como já ficou constatado em propostas anteriores de reforma tributária, seria passar a competência desse imposto para a União. No entanto, politicamente, devido às características do federalismo brasileiro, em particular a forte descentralização federativa, está claro que uma proposta nesse sentido não seria factível.

Portanto, uma reforma tributária viável seria aquela que alcançasse a simplificação da legislação do imposto e a adoção de alíquotas nacionalmente uniformes. Além da questão da uniformidade, seria oportuna uma ampla revisão da estrutura das alíquotas do ICMS, de modo a conferir maior neutralidade ao imposto e a reduzir a tributação excessiva de bases importantes, como será abordado a seguir. Outro ponto relevante seria vedar a concessão de quaisquer benefícios ou isenções fiscais, determinando que vantagens financeiras a contribuintes sejam dadas pela via orçamentária.

Quanto à questão de origem e destino, está clara, sobretudo teoricamente, a superioridade do modelo baseado no destino, que, inclusive, seria um fator a contribuir para a eliminação da competição tributária na federação brasileira. No entanto, a recomendação, válida para qualquer medida em política tributária, é uma migração lenta e monitorada, de modo a causar o menor impacto possível no *status quo* das finanças públicas estaduais e ajustar a administração tributária ao novo modelo.

- **Existência de bases supertributadas**

Chama a atenção a grande concentração da arrecadação do ICMS em operações relativas a energia, serviços de telecomunicações, veículos, cigarros e combustíveis, que estão sujeitas à incidência monofásica do imposto, resultando assim em cerca de 50% de sua arrecadação. Ou seja, metade das receitas do mais importante imposto sobre valor agregado do País é cobrada pela via da substituição tributária, negando, portanto, a própria natureza de valor agregado do imposto.

Essas bases são, em geral, sujeitas a alíquotas elevadas (até 33% “por fora”) e, considerando que também sofrem incidência das contribuições sociais sobre o faturamento, estão sendo supertributadas no modelo atual. Como se tratam de bases de grande peso econômico, acabam por anular a progressividade que seria esperada da estrutura de alíquotas seletivas do ICMS e encarecer os investimentos produtivos no País.

- **Imposto sobre Serviços (ISS)**

No que concerne ao ISS, a questão contemporânea central é a competição tributária nociva ante a inexistência de legislação que faculte a incidência de alíquotas marginais mínimas e benefícios fiscais. Municípios podem fazer uso de legislação que permite a ocorrência de guerra fiscal.

- **Da cumulatividade**

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 regressiva¹⁴. 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.

¹⁴ A alíquota efetiva da Contribuição para PIS e da Cofins eleva-se gradativamente de 4,50%, para indivíduos que ganham até 2 salários-mínimos, a 4,90%, para aqueles que recebem mais de 30 salários. A alíquota do ICMS eleva-se de 11,74% para 11,94% para as mesmas faixas de renda, mas atinge 12,32%, por exemplo, para indivíduos que estão na faixa de 10 a 15 salários. A partir daí, sua incidência é notadamente regressiva, com 12,28% (15 a 20 s.m.) e 12,11% (20 a 30 s.m.). Para maiores detalhes, vide "A Progressividade no Consumo: Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado", Estudos Tributários 4, SRF/COPAT, abril/2002.

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.

- **Tributação da movimentação financeira**

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). De início, as críticas ao imposto foram grandes, com a previsão de que seus efeitos seriam deletérios para a 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 se mencionar as críticas já conhecidas quanto à tributação cumulativa e toda a celeuma jurídica em torno do sigilo bancário.

Após sete anos de implementação, com algumas interrupções, o que se pode afirmar é que nenhuma das críticas se mostrou verdadeira. A contribuição tornou-se receita relevante para o ajuste fiscal brasileiro, representando, em 2001, 6,1% da arrecadação federal, e não gerou nenhum efeito catastrófico sobre a economia. A contribuição apresenta níveis de produtividade muito bons, em especial se comparados com outros países que também implementaram imposto semelhante. Quanto a ser um custo para a transação financeira, isso é tanto verdade para a CPMF quanto para qualquer outro imposto, que sempre irá onerar a transação econômica.

A partir da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, e da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, a CPMF mostrou realmente ser um instrumento valioso para a fiscalização e o controle das operações dos contribuintes, não tendo ocorrido qualquer infração aos direitos e garantias individuais dos cidadãos. O cruzamento de dados entre a movimentação financeira e a renda declarada tem gerado resultados surpreendentes em matéria de fiscalização e redução da sonegação. Foram selecionados para análise e abertura de procedimento fiscal 7.015 contribuintes, sendo 4.566 pessoas físicas isentas ou omissas, com movimentação total de R\$ 25,2 bilhões, e 2.449 pessoas jurídicas (imunes, isentas, inativas, omissas ou optantes pelo Simples), com movimentação total de R\$ 146,8 bilhões.

Dessa forma, quando analisada sob o enfoque da reforma tributária, a CPMF constitui instrumento arrecadatário que não poderá ser eliminado facilmente a curto prazo. Seu benefício, em termos de arrecadação gerada, é muito 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 deve 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.

4.4. Sugestões para uma reforma tributária viável

O projeto de reforma tributária viável deve, em um primeiro instante, limitar-se aos seguintes pontos:

- a) no que concerne ao ICMS, federalização normativa, criação de alíquotas uniformes em todo o território nacional e vedação de benefícios fiscais de qualquer natureza;
- b) no que concerne ao ISS, fixação de alíquotas mínimas nacionais e vedação de benefícios fiscais; e
- c) no que concerne à Contribuição para o PIS e à Cofins, ressalvados determinados contribuintes (optantes pelo Simples, optantes pelo Lucro Presumido, pessoas jurídicas sujeitas a incidência monofásica ou substituição tributária, sistema financeiro e cooperativas), o tratamento tributário deveria evoluir para uma cobrança em regime de valor agregado no modelo "base contra base", com a incidência dessas contribuições nas importações.

Em uma segunda etapa, poderiam ser implementadas soluções que enfrentam maiores resistências, tais como:

- a) admitir a cobrança da CPMF com alíquota baixa, sem compensação, ou moderada, compensável com outros tributos, desde que se assegure a redução de gastos públicos em montante equivalente ao que hoje é financiado por essa contribuição;
- b) introduzir o princípio do destino na cobrança do ICMS, desde que se faça um rearranjo global no atual sistema de partilhas vertical e horizontal;
- c) converter o IPI em verdadeiro *excise*, reduzindo o atual espectro de incidência, desde que se assegure compensação arrecadatária pela nova incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins e que, além disso, se reveja o sistema atual de vinculação e partilha; e
- d) eliminar a incidência de tributos sobre folha de salários, substituindo-a por faturamento ou valor agregado (conforme o caso), ressalvadas as contribuições dos empregados para a previdência social.

5. Conclusão

A partir das linhas básicas contempladas em uma reforma tributária viável, percebe-se que o grande desafio da política tributária brasileira é resolver a problemática da tributação do consumo. Essa, no entanto, é tarefa que exige solução técnica acoplada à grande habilidade de negociação política.

Os desafios futuros em modelagem tributária concentram-se, resumidamente, na federalização da legislação do ICMS, na adoção do princípio do destino para o ICMS, na migração da tributação cumulativa (Contribuição para o PIS e Cofins) para o valor agregado e na conversão do IPI em *excise tax*.

No que tange à SRF, o desafio será operacionalizar e fiscalizar essa nova tributação sobre o valor agregado, tarefa que exigirá maior esforço se comparada ao controle da Contribuição para o PIS e da Cofins. Isso porque a SRF não tem tradição na administração dessa base impositiva e, ademais, trata-se de um imposto de maior complexidade do que a tributação cumulativa. Seguramente, será necessário investimento em especialização e treinamento para que a SRF possa efetivamente administrar um imposto geral sobre valor agregado.

Conseqüentemente, será também importante ampliar os mecanismos de integração entre as administrações tributárias federal e estaduais, considerando que ambos os níveis governamentais estarão administrando impostos incidentes sobre bases idênticas. Nesse sentido, a experiência acumulada pelos estados na administração do ICMS será fundamental para minimizar as dificuldades da transição de modelos. Considerando que essa transição deverá ocorrer de forma gradativa (inclusive de acordo com Projeto de Lei que se encontra no Congresso Nacional), será possível a SRF adaptar-se paulatinamente, mas é importante estar preparado para a mudança.

Também há que considerar que o IPI, caso convertido em um *excise* puro, será muito mais simples de ser administrado, liberando, inclusive, mão-de-obra fiscal que poderá ser mais bem aproveitada no controle da tributação sobre valor agregado.

Quanto à CPMF, a sua permanência em um futuro próximo é certa, sobretudo por motivos arrecadatórios. Mas, seguramente é desafio da SRF demonstrar a importância da manutenção dessa contribuição como instrumento de fiscalização. Isso só ocorrerá à medida que os resultados da fiscalização forem certos em mostrar a incompatibilidade entre a renda declarada e a renda movimentada. Esse trabalho já vem sendo realizado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), com resultados muito satisfatórios.

Os resultados positivos têm possibilitado a defesa da manutenção da CPMF perante aos organismos internacionais que têm posição econômica contrária ao imposto. O Brasil pode mostrar que a existência de impostos sobre transações financeiras, mesmo em patamar baixo, pode ser a solução da

tributação de um mundo cada vez mais globalizado e virtual. Por exemplo, esse é o desafio da tributação do comércio eletrônico. Isto é, o Brasil, sendo pioneiro na administração bem sucedida de imposto sobre transações financeiras, poderá demonstrar que esse é um instrumento adequado para tributar as operações do mundo moderno, e isso inclui não apenas o comércio eletrônico, mas também as operações que envolvem atos de lavagem de dinheiro e outros atos ilícitos, bem assim as operações praticadas na economia informal.

Uma medida que pode ser provável a longo prazo, à medida que o País conseguir realizar o ajuste estrutural e possa prescindir, ao menos em parte, da arrecadação da CPMF, será admitir compensação da contribuição contra outros impostos e contribuições. Isso retirará o caráter cumulativo e manterá a incidência plena sobre as operações informais e/ou ilegais.

Remanesce o desafio quanto à tributação da folha de salários. A criação do Simples foi medida bastante relevante, mas não suficiente, para minimizar a contraposição entre imposto e emprego. É preciso perseguir o caminho da desoneração da folha, incentivando o investimento e o emprego no Brasil. Há questões difíceis a serem enfrentadas que exigirão compromisso técnico-político, como é o caso do Sistema S e da própria reforma do modelo previdenciário brasileiro. Não resta dúvida que o atual modelo de previdência necessitará de uma reformulação para assegurar um financiamento equilibrado e isso implicará, também, reforma na tributação e vinculação de receitas. Para a SRF, em particular, é importante perceber que a desoneração da folha implica aumento da tributação de outras bases de incidência, tipicamente as que este órgão administra. Isso aumenta a importância e a responsabilidade da SRF na geração e controle das receitas tributárias do País.

Quanto à tributação da renda, a reforma tributária já foi realizada ao longo dos últimos sete anos, facilitada pelo fato de não envolver conflitos federativos. As mudanças para o futuro deverão ser pontuais e sempre no sentido de ampliação da base de contribuintes e modernização da legislação. É bem verdade que a estreita base é reflexo da própria concentração da riqueza no Brasil. Atualmente, cerca de 8% da população declaram e apenas 3% pagam imposto de renda. A ampliação da base é, portanto, um desafio a ser enfrentado. Quanto ao IRPJ, não há como deixar de se trabalhar na segregação e especialização entre pequenos e grandes contribuintes. Provavelmente, a pressão por ampliação de mecanismos como o Simples deve aumentar e, neste ponto, também reside uma questão previdenciária a discutir: como agregar empresas que utilizam mão-de-obra intensiva e assegurar o mesmo patamar de financiamento à previdência social? Quanto aos grandes contribuintes, o caminho é trabalhar cada vez mais na especialização profissional da SRF e no controle específico de setores relevantes.

Portanto, a conclusão principal é a de que a tributação moderna está crescentemente enquadrada em uma série de condicionantes externos e de restrições políticas e econômicas internas. O Brasil, ciente dessa nova realidade, já iniciou um processo de adequação de seu sistema e de suas administrações tributárias, mas, certamente, o futuro exigirá uma permanente

adaptação a mudanças, dado que as pressões por alterações tornam-se permanentes. A reforma tributária, portanto, deve ser enxergada como um processo dinâmico de adequação. O mais importante, entretanto, é que se tenha claro que o caminho deve ser trilhado com responsabilidade técnica acima de tudo, dado que o grau de autonomia do governo em relação ao sistema tributário é cada vez mais reduzido. Soluções mirabolantes podem ser perigosas e colocar em risco a própria estabilidade econômica do País.