



1290000688



• SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, ALC TCC/UNICAMP Se65s
LIMITES

ANTONIO BRAIDE SERAFIM

ORIENTADOR GERALDO BIASOTO JUNIOR

BANCA FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA

Campinas, dezembro de 1996.



AGRADECIMENTOS

Os meus agradecimentos ao orientador Prof. Dr. Geraldo Biasoto Junior e à banca Prof. Dr. Fabrício Augusto de Oliveira.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO 1: O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	4
1.1. Os Princípios Gerais do Sistema Tributária Nacional.....	6
1.2. Disposições Gerais sobre Competência e Capacidade Tributária.....	11
1.3. Disposições Gerais sobre as Espécies de Tributos.....	14
1.4. Panorama Geral do Atual Sistema Tributário Nacional (STN).....	18
1.5. Conclusão.....	25
CAPÍTULO 2: A EVASÃO FISCAL NO BRASIL.....	29
Conclusão.....	36
CAPÍTULO 3: A AÇÃO DO GOVERNO EM 1996 FRENTE À DESESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	38
3.1. Conclusão.....	48
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
BIBLIOGRAFIA.....	54

INTRODUÇÃO

A discussão acerca da necessidade de reformas após a implementação do plano real vem ganhando contornos fortes no debate econômico. Dentre elas está a reforma tributária que é sem dúvida uma das mais esperadas tanto por haver uma necessidade de contenção do déficit público quanto para adequar-se melhor aos princípios gerais da tributação como os da equidade, da capacidade de contribuição, da neutralidade, da competitividade externa e o do princípio federativo. Porém existe polêmica quando se fala em reforma tributária e isto não é difícil de se entender já que mudanças no Sistema implicam em alterações nas posições dos agentes econômicos com relação a sua participação no bolo da riqueza nacional. Então, surgem sempre os grupos econômicos prejudicados com as modificações argumentando que estas produzirão efeitos sobre a produção e a distribuição de renda que serão ruins para economia quando não questionam a legitimidade do Estado em realizá-las. E isto poderá ser percebido através de várias discussões feitas ao longo deste trabalho que retratam bem esta realidade de dificuldade em se implantar medidas que modifiquem a posição privilegiada de certos grupos econômicos.

Mas também poderá perceber-se que este conflito não ocorre somente entre os grupos econômicos e o Estado, mas também entre as próprias esferas do governo que não abrem mão da parcela de seus recursos em favor de outras e estão sempre em conflitos para conseguir mais. E isto tem prejudicado muito a arrecadação já que como poderá se constatar, a guerra fiscal tornou-se um dos meios mais eficazes de se atrair recursos públicos para os entes federativos, o que em contraposição requer o oferecimento por parte destes de privilégios, aos contribuintes, muitas vezes injustos. Além do governo federal, muitas vezes, propor modificações em que só ele tenha participação na arrecadação, ao invés de se guiar no sentido da estruturação de um Sistema mais pertinente.

Então, este trabalho procurará mostrar como está configurado o atual Sistema Tributário e diante da constatação de que ele é inoperante, propor que existe a necessidade de reforma, mas demonstrar também que estas não são tão fáceis de serem realizadas diante dos conflitos que envolvem não somente os contribuintes, mas também as diversas esferas do governo na busca de mais arrecadação. Para demonstrar isto será feito uso de algumas propostas de reforma, fundamentalmente a do imposto de renda pessoa jurídica e as suas conseqüentes discussões. Nesse estudo serão colocados os grupos que estão envolvidos nas mudanças e quais são os argumentos deles seja para serem privilegiados nestas reformas ou ao menos para evitarem o aumento de sua carga tributária.

A reforma tributária no Brasil deve ser ampla, pois o Sistema além de não respeitar vários princípios da tributação, tornando-se um imposto altamente regressivo, o que traz injustiças sociais gritantes, também permite uma grande quantidade de evasão fiscal. Porém, por ser tão ampla maiores são os conflitos que surgem “o que termina imprimindo-lhe um caráter de processo, que será tão mais longo quanto mais difíceis as negociações - e a obtenção de consenso - em torno dos pontos que mais divergências suscitam¹”.

E este processo começa a se colocar em prática principalmente neste ano em que muitas inovações estão sendo propostas, mas que nem sempre são aceitas. As negociações parecem estar fluindo, porém ainda não se sabe até que ponto elas serão eficazes para permitir uma melhora significativa no Sistema. O que se percebe é que os grupos econômicos que são mais privilegiados ainda continuam com muito poder evitando a perda de muitos de seus privilégios e mantendo a carga tributária concentrada apenas nos segmentos mais fracos da sociedade.

Mas, apesar dos problemas do Sistema, que veio se transformando numa colcha de retalhos em que a CF não pode resolver, pode-se perceber que as modificações que

¹ Citação do professor Fabrício Augusto de Oliveira em seu livro “ A Proposta de Reforma Tributária do Governo alcance e limites.”

começam a ser implementadas pelo governo se preocupam em oferecer soluções frente a sua desestruturação, principalmente com relação à elisão e a sonegação.

CAPÍTULO 1 : O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

É atual o tema acerca da reforma tributária. Muitos afirmam que caso esta não ocorra a sustentação do plano real se tornará inviável. E esta posição se torna cada vez mais forte dada a constatação de que a dívida pública brasileira vem crescendo de forma assustadora, chegando a ter significativo valor comparativamente ao PIB .

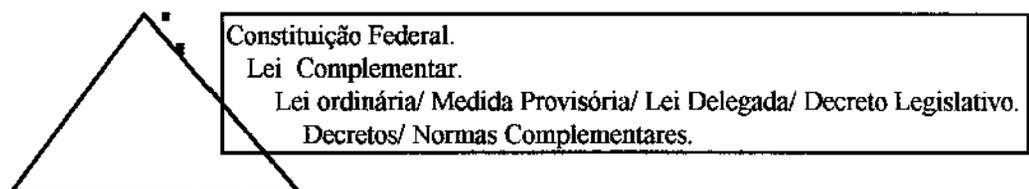
Dada a importância de uma reforma tributária faz-se necessário então o estudo do atual Sistema Tributário Nacional para dessa forma se apresentar propostas de modificação deste. Portanto, este capítulo se dedicará a conceituá-lo e a mostrar a atual configuração das competências tributárias dadas pela Constituição Federal de 88.

Sistema significa um conjunto organizado em que cada um trabalha em benefício do todo. Assim, os elementos do Sistema no campo jurídico são o conjunto de normas , leis em sentido amplo. Lei é uma ordem geral e abstrata, ou seja , atinge a todos.

Com relação ao Sistema Tributário deve-se ater ao conjunto de normas deste campo, pois são estas que tem a função de regulação das relações entre o Estado e seus administrados com o objetivo de busca da receita pública.

O Sistema brasileiro é organizado com uma estrutura piramidal: no topo está a norma maior que é a Constituição Federal (CF), sendo que é a partir desta que derivam as demais regras, uma vez que é ele organizado de acordo com uma hierarquia que pressupõe obediência das normas abaixo.

O Sistema obedece a seguinte estrutura representada na figura abaixo:



Portanto, é através dessa estrutura piramidal que pode-se encontrar as regras de tributação, ou seja, é esta que ditará quais são as ações que o administrador público pode ter junto aos administrados para buscar a receita.

Cabe, primeiramente, verificar-se quais são os princípios gerais que regem o Sistema Tributário Nacional.

Os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

Sendo a Constituição Federal escrita, nela deverão estar contidas as regras principais, garantindo assim a sua abrangência e clareza. Ocorre que, antes de tal elaboração, devem ser indagadas inúmeras questões sobre a realidade do país para que o Sistema Tributário condiz com essa realidade, pois do contrário haveria o caos, sendo a parte mais lesada a própria sociedade.

Tudo o que se relaciona a matéria tributária deve ser originalmente, matéria constitucional, em razão da relevância e necessidade de segurança. A soberania fiscal faz parte da soberania do Estado e, portanto, ao se elaborar uma Constituição Federal, deve ser imprescindivelmente previsto um Sistema Tributário, como conjunto harmonioso das normas de tributação, que existe com o fito de captar recursos para promover o bem comum. Deve ser prevista sua organização, seu exercício, as competências e meios de arrecadação.

Assim, cabe à Constituição Federal ditar os princípios gerais do Sistema Tributário. A tributação nunca foi vista com empatia, fato este que pode ser atribuído inclusive à origem dos tributos, relacionada à perda da guerra, sendo ela imposta aos

povos vencidos pelos vencedores. Atualmente, a antipatia, ainda mais visível, se dá em razão da má atuação dos dirigentes governamentais e péssima aplicação das receitas.

Mas está ocorrendo uma melhora, com a tentativa em cada vez mais se adequar a cobrança de tributos aos princípios gerais da tributação. Antes a interpretação da norma era invariavelmente pró fisco, o que acentuava sua natureza essencialmente arrecadatória e excepcional, para alimentar os cofres do Estado em situações de emergência. Depois das revoluções burguesas, sua interpretação passou a ser contra fisco, ou seja, posicionamento unilateral totalmente oposto. Hoje procura-se dar mais ênfase a interpretações pró-legis.

Dessa forma, para ter-se uma empatia maior dos contribuintes com os tributos faz-se necessário que, no mínimo, o governo passe a respeitar os princípios constitucionais, a seguir relacionados.

Um dos princípios mais importantes do Sistema é o da legalidade. Por impor-se atualmente um Estado de direito, este princípio disciplina que o poder de exigir tributo só pode ocorrer após a elaboração da norma e uma vez feita esta, tanto o Estado quanto particulares devem a ela se submeter.

A finalidade deste princípio é a segurança e a certeza jurídica, para que o direito atinja seu fim, qual seja, normatizar a sociedade, para atender ao bem comum. Contudo, atualmente, o ordenamento jurídico apresenta-se tão complexo e desonerado, caótico, que traz para a sociedade exatamente o contrário: incerteza e insegurança jurídica. Diante da quantidade imensa de normas que a toda hora são modificadas, torna-se difícil, ao contribuinte, ter segurança daquilo que pede o fisco. Além disso, o legislador também está sempre editando normas que não condizem com a realidade da economia brasileira, permitindo, muitas vezes, a contestação do Sistema pelo contribuinte e possibilitando a evasão fiscal.

Outro princípio que prevê nossa CF é o da anterioridade, segundo este o aumento ou a criação de um tributo só poderá ser cobrada no exercício fiscal seguinte. Mas, não são todos os tributos que respeitam este princípio. Alguns, com a justificativa de que exercem funções diversas a arrecadação, podem ser cobrados imediatamente após a sua instituição ou majoração. É o caso do IOF, do II, do IE e do IPI. Outros como as contribuições sociais são regidos pela anterioridade noventária, ou seja, só podem ser cobrados após noventa dias de sua instituição.

Este princípio tem como objetivo dar ao contribuinte condições para organizar suas finanças, planejando sua própria economia. Com isto presume-se que o contribuinte poderá programar-se, devendo saber de antemão as regras da carga tributária a que deve obedecer, de modo que não seja surpreendido a qualquer instante com novas obrigações tributárias.

Porém, os objetivos dele não estão sendo alcançados, uma vez que, no período do final do ano aumentam-se tributos e modificam-se normas em todos os níveis da federação, o que faz com que, dias depois, estas novas regras já possam ser aplicadas pelo fisco. Melhor seria se este princípio contemplasse algo como a anterioridade noventária, que prevê um número fixo de dias mínimos para a aplicação das mudanças. Já ocorreram casos de contestações na justiça em decorrência das modificações na lei do IR terem sido publicadas no Diário Oficial no dia 31 de dezembro, mas que porém este só fora divulgado no dia 2 de janeiro. Dessa forma, percebe-se a disfuncionalidade do Sistema, que vem sendo, muitas vezes, reformado às pressas para conseguir fazer com que propostas sejam de pronto aplicadas. Não permitindo que elas sejam estudadas com mais cuidado a fim, de que se analisem todas as conseqüências de sua aplicação.

O princípio da isonomia, da igualdade, também é contemplado pelo Sistema Tributário. Ele corresponde ao valor supremo do Estado democrático nacional conforme se depreende do preâmbulo da CF. Ainda, a tônica deste princípio é explicitada nos artigos

1, 2 e 3 da CF, que disciplinam os fundamentos da república brasileira e trazem a igualdade como um de seus objetivos fundamentais. A CF de 88 evoluiu muito com relação a este princípio, pois ela acabou com os privilégios tributários concedidos aos militares, parlamentares, magistrados e membros do ministério público.

O legislador constituinte também previu o princípio da irretroatividade da norma no que tange ao tributo. Assim, a norma tributária criada aplica-se a fatos geradores futuros. A justificativa da adoção deste é de que não seria coerente exigir-se que o contribuinte esteja obrigado a pagar tributo sobre fato que não o vinculava ao pagamento naquele momento. Pois, se isto ocorresse, muita insegurança iria ser gerada aos cidadãos como a de nunca poderem estimar suas obrigações para com o Estado. Portanto, realmente existe a necessidade de se prever *a priori* quais são as obrigações inerentes a cada fato.

Um dos princípios que menos vem sendo obedecidos pelo nosso ordenamento jurídico é o do caráter pessoal. A CF prevê que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal. Dessa forma, deve-se classificar os impostos em reais ou pessoais, diretos ou indiretos.

Os impostos reais são aqueles cuja matéria tributável leva em consideração a coisa, ignorando a situação do contribuinte (IPI e ICMS). Já os impostos pessoais são os que dão ênfase a situação do contribuinte (IR). Entende-se que, um país que tenha seu Sistema Tributário estruturado com impostos reais é não desenvolvido, por isso se explica a preocupação do legislador em estabelecer preferência pelos impostos pessoais, além de serem mais justos.

Os impostos diretos são aqueles que o legislador, ao definir o contribuinte, está nomeando a pessoa a quem quer efetivamente atingir, ou seja, o contribuinte assim definido é, ao mesmo tempo, contribuinte e efetivo pagador do imposto. E os indiretos

são aqueles em que o legislador, ao definir a figura do contribuinte, sabe de antemão que este transferirá o encargo financeiro a outrem (um terceiro), isto é, temos um contribuinte de direito previsto na lei e um contribuinte de fato, verdadeiro pagador. Também quanto a esta classificação nota-se que os países desenvolvidos adotam os impostos diretos com maior intensidade. Por eles incidirem sobre a renda e o patrimônio fica-se mais fácil estabelecer alíquotas proporcionais ou progressivas permitindo uma melhor aplicação do princípio da capacidade contributiva que será analisado posteriormente.

Porém, no Brasil, tem-se adotado quase que preponderantemente impostos indiretos e que recaem sobre as coisas e não sobre as pessoas, transformando o Sistema em um dos mais perversos. Mesmo os impostos que são classificados como diretos, como o IR tem apresentado características de indireto, pois devido à formação oligopolística das indústrias brasileiras, elas acabam repassando os encargos dos tributos ao consumidor via aumento dos preços.

Assim, o princípio do caráter pessoal vem sendo pouco utilizado pelo atual ordenamento jurídico, tornando os impostos altamente regressivos, invertendo a sua função de contribuir para a melhoria da distribuição de renda.

Por fim, prevê a Constituição Federal, o princípio do respeito à capacidade contributiva e o da proibição do confisco. Estes dois estão intimamente relacionados pois o limite máximo de tributação possível que pode o fisco cobrar está restrito à proibição do confisco. Na verdade, então, a CF poderia ter previsto apenas um deles mas, em atitude excessiva, estabeleceu, em seu texto, ambos os princípios.

O fundamento destes é o de que a tributação tem evidente caráter social, de modo a permitir, através da arrecadação de receita, que o Estado atenda ao seu papel social e promova o bem comum, atendendo às necessidades dos cidadãos. Justamente por isso, a tributação não deve atingir grande parcela do patrimônio desses cidadãos, mas sim

pequena parcela, a ser entregue ao poder público a título de colaboração para com a finalidade última do Estado.

O que constata-se é que no Brasil devido a característica de regressividade dos impostos os que podem menos pagam mais, fazendo com que, para alguns, os tributos recaiam de uma forma muito onerosa, ultrapassando o limite coerente com sua capacidade contributiva e, para outros, estes sejam muito aquém do necessário à promoção da justiça social.

Portanto, pode-se concluir que a CF prevê muitos dos princípios que são contemplados internacionalmente, porém eles não são aplicados realmente. Isto porque existem pressões de grupos econômicos fortes que não permitem que o Sistema seja regido por estes princípios. Falta unidade do Sistema e aplicação a todos os tributos dos princípios que estão previstos na CF.

Outra questão que é disciplinada pela CF diz respeito à competência e à capacidade tributária.

Disposições gerais sobre competência e capacidade tributária .

É comum o contribuinte reclamar do excesso de tributos que paga , alegando ainda que não vê o retorno deste dinheiro que dispende. Mas isto ocorre porque normalmente sequer o contribuinte sabe para onde vai esta receita e muito menos qual é o ente federativo competente para tributar.

E estas são questões importantes para permitir ao cidadão a fiscalização da utilização desta receita por parte do órgão arrecadador.

Existem diferenças entre competência e capacidade tributária. Aquela é o poder dado pela CF, aos entes federados, para editar normas jurídicas, enquanto que a segunda traduz-se na aptidão de uma pessoa jurídica ou física de exigir o pagamento do tributo constante na lei.

Exemplificando, a competência para criação das contribuições destinadas ao INSS é da União, então é o legislador federal que vai criar as regras de cálculo desta contribuição tais como fato gerador, alíquota, mas quem vai arrecadar não é a União e sim um órgão paraestatal autônomo que é o INSS. E será este porque o próprio legislador disciplinou que seria ele o órgão capaz para cobrar o tributo.

A regra geral é a de que cabe àquele que tem competência a capacidade de tributar, só não o sendo quando aquele o delega.

Mas e quanto ao poder de editar norma (competência) pode o ente competente delegar a outra pessoa? Não o próprio Código Tributário Nacional (CTN) veda esta possibilidade e assim, por exemplo, sendo competência do Município instituir o IPTU não pode ele delegar aos Estados ou à União esta prerrogativa.

Assim, algumas outras diferenças ocorrem entre a competência e a capacidade, tais como, aquela é irrenunciável, enquanto esta é renunciável. O imposto sobre grandes fortunas, por exemplo, em que dispõe a CF que compete à União instituí-lo mediante lei complementar. Mas apesar de estar escrito isto na CF ninguém nunca pagou tal imposto, isto porque a União não fez uma lei que disciplinasse como deve ser cobrado este imposto, o que deve ser considerado grande fortuna, etc. No entanto, isto não significa que a União renunciou ao direito de instituir tal imposto, mas apenas que não exercitou a sua competência, podendo vir a fazê-lo a qualquer momento.

Outra consideração importante acerca deste Sistema é a existência de dois tipos de normas diferentes, quais sejam, as de estrutura e as de conduta, ou seja, enquanto as primeiras se voltam para organizar o Sistema as segundas buscam o tributo propriamente dito. Ou seja, as normas de conduta disciplinam quais são os atos que estão sujeitos a tributação e quais são as formas de apurá-la. Assim, a norma que disciplina que compete à União instituir o imposto de renda é norma de estrutura, enquanto que aquela que diz que o lucro anual superior a R\$ 240.000 terá a incidência do adicional cuja a alíquota é 10% é de conduta. As primeiras são normalmente disciplinadas pela CF e leis complementares enquanto que as normas hierarquicamente abaixo se preocupam com as segundas.

A CF, portanto, normalmente tem como primeiro destinatário o próprio legislador porque dirá a ele o que têm competência para criar e quais são os princípios que deve seguir. Como poderá se constatar, a nossa CF é extremamente rígida ao disciplinar a competência, ao contrário de outras como a espanhola que possui apenas um artigo com três incisos para tratar deste assunto, permitindo ao seu legislador ampla liberdade para criar tributos.

Outra diferença entre a capacidade e a competência diz respeito à prescrição, uma vez que o não uso desta não acarreta a perda do direito do legislador a vir a instituir o tributo ao qual é competente, enquanto que a possibilidade de cobrar tributo vencido cessa decorridos cinco anos, deixando, após este período, de existir a obrigação tributária.

Mas, além dos princípios tributários e da competência, as espécies de tributos também são disciplinadas por normas de estrutura e devem ser estudadas com o intuito de permitir uma melhor visualização do Sistema.

Disposições gerais sobre as espécies de tributo.

Como já se registrou anteriormente, uma das formas do Estado auferir receita capaz de permitir-lhe a sobrevivência é através da cobrança de tributo. Mas o que vem a ser este?

Ele é uma prestação pecuniária que possui força de obrigação por estar prevista em lei, só podendo ser cobrada mediante atividade administrativa conforme a lei disponha, não incluindo-se na definição deste as sanções de ato ilícito como, por exemplo, as multas de trânsito.

Pode-se dizer que o tributo é gênero que comporta três espécies inquestionáveis, quais sejam, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Sendo que muitos entendem que o empréstimo compulsório e as contribuições especiais também sejam espécies de tributo.

A diferenciação dos tributos em suas diversas espécies é de fundamental importância uma vez que cada uma tem um regime jurídico. Não é a toa que está havendo forte discussão acerca da natureza jurídica da atual CPMF, pois existem regimes jurídicos diferentes para as contribuições e para os impostos, conforme se disciplinará adiante.

Os tributos se dividem em vinculados e não vinculados de acordo com a atuação estatal, sendo que podemos dizer que o imposto trata-se de tributo não vinculado já que o seu nascimento independe de qualquer atuação do poder público, enquanto que as taxas e as contribuições de melhoria dependem. O IPTU, por exemplo, é um imposto, uma vez que a consequência de pagá-lo está relacionada com o fato de ser o contribuinte proprietário de imóvel urbano, não precisando-se da atuação da administração pública para a ocorrência da obrigação, mas apenas a condição do contribuinte de ser proprietário de imóvel urbano.

A taxa, ao contrário, para existir precisa da atuação da administração pública, uma vez que são pressupostos para sua instituição o exercício do poder de polícia ou a utilização de serviço público prestado ao contribuinte.

O poder de polícia é a atividade da administração pública que regula a prática de ato ou abstenção de fato em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público etc.

Com relação ao imposto de renda, por exemplo, poderia haver a cobrança a título de taxa? Não, porque sua cobrança ocorre pelo fato do contribuinte ter auferido renda, não dependendo da atuação do Estado para a ocorrência da obrigação de pagar.

Já a utilização de um espaço do poder público pode ser cobrada como taxa, porque está havendo neste caso uma atuação da administração de disciplinar em que localidade pode o cidadão estacionar, está o administrador público exercitando o seu poder de polícia. Em Campinas a “Zona Azul” é cobrada como sendo uma taxa.

Com relação a contribuição de melhoria, esta só pode ser cobrada do proprietário de imóvel que foi valorizado em decorrência de obra pública. Portanto, é notória a necessidade da atuação governamental para a sua cobrança, qual seja a feitura de obra pública.

Estas são, portanto, as três espécies indiscutíveis de tributos do Sistema Tributário nacional. Existem, também, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, que para muitos são considerados tributos, mas que de qualquer forma não deixam de ser uma forma legítima do Estado aumentar sua arrecadação.

Os empréstimos compulsórios podem ser instituídos para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A lei que institui o empréstimo compulsório deverá fixar o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate.

Quanto as contribuições especiais, elas se dividem em três subespécies: de intervenção no domínio econômico, no interesse de categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sociais. Elas têm as seguintes características, são geridas por um órgão autônomo com uma finalidade específica e têm autonomia financeira.

Um exemplo da contribuição especial voltada à intervenção econômica foi o extinto Instituto Brasileiro do Café (IBC). A União com base no texto constitucional, que lhe dá poder de intervir na atividade econômica, o criou para regular o mercado de café, permitindo a ele determinar o fluxo de exportação, qual a maneira de transportar etc. E ao criá-lo determinou a sua fonte de custeio, obrigando os produtores a pagarem uma contribuição especial¹.

As contribuições do SESC, SESI, SEBRAE, também são contribuições especiais só que destinadas seja a interesses de categorias profissionais ou econômicas dependendo do caso. A OAB, o CREA, CRM, também são organismos criados pelo poder público, sendo-lhes atribuída capacidade de fiscalizar o exercício das atividades, tendo como fonte de custeio a contribuição especial paga pelos seus filiados.

A última subespécie das contribuições especiais são as contribuições sociais. São elas destinadas ao custeio da seguridade social, que tem como objetivo assegurar os direitos à saúde, à previdência e à assistência social. O INSS é um exemplo de um ente

¹ Através deste exemplo o leitor pode questionar se este tipo de contribuição não se confunde com a taxa já anteriormente vista. E realmente a pergunta procede, havendo divergências entre os vários técnicos a respeito deste assunto.

autônomo com independência financeira e administrativa criado pelo poder público com a finalidade de custear a seguridade social. E para tanto recebe as contribuições de acordo com a folha de pagamento dos empregadores dentre outras fontes.

Este item se dedicou a diferenciar as diversas espécies de obrigações tributárias a que o contribuinte está sujeito. A utilidade prática em se diferenciar essas formas de arrecadação em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais poderá ser percebida, através da discussão da CPMF.

Hoje discute-se a natureza da CPMF, trata-se de um imposto ou de uma contribuição social? A utilidade em definir-se isto está em determinar-se que regime jurídico deve-se obedecer.

Caso ela seja considerada uma contribuição social, ela só poderia ser instituída por emenda constitucional, ao contrário do imposto, que poderia ser instituído por lei complementar. A diferença é que esta exige uma adesão menor dos deputados e senadores para a sua aprovação que a emenda.

E ainda quanto aos impostos, eles só poderão ser instituídos caso não sejam cumulativos, ou seja, desde que não exista outro que já tribute aquele fato. E no caso a CPMF estaria tributando movimentações financeiras o que para muitos se confunde com operações financeiras já tributadas pelo IOF².

Outro motivo para o governo tentar caracterizá-la como sendo uma contribuição é a de que o imposto só pode entrar em vigor no exercício fiscal posterior, ou seja, no caso

² Este entendimento pode levar diversos contribuintes a questionar na justiça a constitucionalidade da cobrança da CPMF.

poderia ser cobrado a partir de 1 de janeiro de 1997, enquanto que a contribuição entraria em vigor noventa dias a partir da promulgação da lei que a institui³.

E por fim, caso a CPMF seja considerada um imposto prevê a CF que a União deverá repassar 20% de sua arrecadação aos Estados. A atual guerra fiscal entre União, Estados e Municípios permite o entendimento da importância em se classificar tal obrigação tributária como sendo imposto ou contribuição social.

Mas, não podem os entes federados instituírem estas várias espécies de tributos sem o respeito as competências disciplinadas na CF.

Panorama geral do atual Sistema Tributário Nacional (STN).

Mas, enfim tem ou não razão o contribuinte em reclamar do excesso de tributos que paga e afinal quais são eles e a quem compete instituí-los e arrecadá-los?

Quanto aos impostos a CF de 1988 prevê com relação a União, que são de sua competência sete impostos, sendo eles: o imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II), o imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores imobiliários (IOF), o imposto sobre a propriedade rural (ITR) e por fim o imposto sobre grandes fortunas (IGF).

³ Mas hoje este problema não é mais tão relevante devido a coincidência de datas, uma vez que o prazo de noventa dias cairia também em janeiro.

Dessa maneira, é dada à União pela CF a oportunidade de auferir receita através da instituição destes impostos e para tanto é necessário que edite normas que disciplinem a sua cobrança. E ela o fez com todos estes impostos salvo o IGF.

Porém, a CF determina que para alguns impostos a arrecadação não deva ficar totalmente para ela, devendo repassar parte para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

A arrecadação do IR e do IPI se dividem da seguinte forma, 21,5% será dado ao fundo de participação dos Estados e do Distrito Federal, 22,5% ao fundo de participação dos Municípios e 3% para programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Dessa forma, fica para a União 53% da arrecadação total do IR. Quanto ao IPI mais 10% são repassados aos Estados e Distrito Federal na razão de suas exportações, restando para a União 43% do seu total. Estes 10% eram uma forma de estimular os Estados a exportarem mais, principalmente através da desoneração do ICMS, ou seja, o estado é incentivado a não cobrá-lo na exportação e em contrapartida recebia mais receita via IPI⁴.

Quanto ao ITR, 50% da arrecadação pertence ao Município em que se localiza o imóvel, enquanto que o restante pertence à União.

Já o IOF, em regra é 100% para a União, exceto para uma pequena parcela de operações com ouro cuja arrecadação se divide entre os Estados e Distrito Federal (30%) e Municípios de origem (70%).

⁴ Hoje já existe desoneração do ICMS estipulada por lei conforme poderemos ver adiante.

Os demais impostos de competência da União são arrecadados em seu próprio benefício.

Vale ressaltar, que o IR, o ITR e o IGF (caso houvesse) só podem ter suas alíquotas ou base de incidência aumentados no exercício fiscal posterior ao da edição da lei que o fez (princípio da anterioridade). Isto se justifica para dar maior segurança aos contribuintes e permitir que eles possam se ajustar a majoração da cobrança do tributo. Porém, como já foi visto, o que vem ocorrendo é a publicação da lei no último dia do exercício fiscal, ou seja, 31 de dezembro, o que o torna eficaz no dia primeiro de janeiro.

Já o II, IE, IPI e o IOF não precisam respeitar ao princípio da anterioridade porque são impostos com finalidade de política econômica e não com fins arrecadatórios.

Além destes sete impostos a CF deu competência à União para instituir, mediante lei complementar, impostos ainda não previstos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na CF. Sendo que neste caso 20% da arrecadação vai para os Estados e Distrito Federal.

Também, pode a União instituir impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Neste caso 100% da arrecadação vai para a União utilizar na guerra.

Com isso esgota-se a competência da União na instituição de impostos, vejamos agora a dos Estados e Distrito Federal. São três eles: a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD), as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o de propriedade de veículos automotores (IPVA).

Antes da Constituição de 1988 havia o imposto de transmissão de bens imóveis, que foi partilhado na atual em ITCMD de competência dos estados e no imposto de transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITIV), de competência dos Municípios.

O constituinte de 88, ao partilhar a competência e não a arrecadação permite a ocorrência de cobrança de alíquotas diferentes entre estes dois impostos, possibilitando assim ao contribuinte o planejamento tributário, uma vez que ele pode optar, por exemplo, entre transferir o bem por doação ou por ato oneroso (compra e venda por exemplo). Assim a competência poderia se deslocar por simples decisão das pessoas.

A transmissão *causa mortis* é aquela que ocorre através da sucessão por herança. A receita arrecadada por este é apropriada para os Estados.

É o ICMS que realmente tem significativo poder de arrecadação dentre os três impostos de competência dos Estados.

Este imposto sempre existiu só que incidia somente sobre a circulação de mercadorias e com a CF de 1988 passou a tributar serviço de transporte que era de competência da União. Tinha-se, anteriormente, impostos únicos sobre energia elétrica, combustíveis etc. Em 1988 foram suprimidos.

Assim, somente se pode tributar com ICMS a circulação de mercadoria e os seguintes serviços a saber, o de transporte e o de comunicação. Ele deverá ser cumulativo, ou seja, compensa-se o que foi devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal⁵.

⁵ Isso ocorre também com o IPI.

Exemplificando, se um comerciante compra uma mercadoria por R\$ 100,00, considerando-se que a alíquota de ICMS seja de 18%, R\$ 18,00 do total será pago como ICMS, sendo que ao vendedor restará R\$ 82,00. Agora vamos supor que o comerciante venda esta mercadoria comprada por R\$ 100,00 a R\$ 150,00, quanto deverá pagar de ICMS? Supondo-se a mesma alíquota, deverá pagar somente sobre a diferença não paga ou seja, sobre R\$ 50,00. Então mais R\$ 9,00 seriam pagos a título deste tributo.

Este imposto gera muito conflito entre os Estados criando-se uma verdadeira guerra fiscal. Então para se evitar isto a própria Constituição Federal limitou a competência do Estado em fixar as alíquotas, isenções, incentivos, benefícios. Assim cabe ao Senado fixar quanto as operações interestaduais as alíquotas aplicáveis. E também é facultado a este estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e fixar as máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse dos Estados.

E também dispôs a Constituição Federal que “cabe a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados⁶”.

E a lei complementar que dispõe isto é a 24/75, que criou um Conselho de Política Fazendária (CONFAZ) que é composto pelo secretários de fazenda dos Estados e presidido pelo Ministro da Fazenda para discutir esta matéria.

Mas, mesmo com todas estas limitações a guerra fiscal não pode ser contida. Para os Estados é interessante a entrada de grandes indústrias, já que estas geram emprego e receita. Então para atrair as empresas os Estados, dadas as limitações, acima descritas criam outros meios de incentivá-las a se instalarem em seu território. Uma das formas é a de devolverem para as empresas a título de empréstimo (sem correção monetária) o seu ICMS pago.

⁶ Conforme artigo 155, parágrafo 2º, XII, g da constituição federal.

É o Estado que institui, cobra e arrecada o ICMS, mas em recebendo, 75% da receita é sua e 25% vão para os Municípios. Entre estes, três quartos, no mínimo, das parcelas de receita serão creditadas na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios e até um quarto, de acordo com o que dispuser a lei estadual.

Com relação ao IPVA, este não representa nada nas receitas dos Estados. Originalmente era chamado TRU (taxa rodoviária única) era de competência da União, mas como não possuía a característica de taxa, instituiu-se via emenda constitucional este tributo. Vale ressaltar, que ele incide sobre a propriedade e não sobre a posse, não cabendo ao arrendatário de veículo pagar IPVA, mas sim ao proprietário. Metade da arrecadação é dada aos Municípios em que os veículos são licenciados.

Por fim, a CF disciplina os impostos de competência dos Municípios que incidem sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (ITIV) e sobre serviços de qualquer natureza (ISS) não incluídos os tributados através do ICMS.

Como já foi visto, anteriormente, a competência de instituir imposto sobre a propriedade rural é da União restando a propriedade predial e territorial urbana ao Município. A definição de qual a área que se enquadra como sendo rural ou urbana é de incumbência do Município.

Também é dada a faculdade ao legislador municipal de cobrar imposto de forma progressiva de acordo com o cumprimento da função social da propriedade, podendo sobre solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado incidir IPTU progressivo no tempo.

Na prática poucos são os Municípios, que se utilizam dessa competência de maneira plena, isto porque, normalmente, quando cobram tais impostos o fazem baseados em um valor venal do imóvel abaixo do valor de mercado, devido ao grande contato que existe entre os contribuintes e aqueles que instituem este imposto. O legislador para continuar com seu eleitorado procura não aumentar muito este imposto.

Cabe ressaltar prática comum que tem ocorrido no final de gestões dos prefeitos, em conceder anistia de multas e juros a contribuintes que tem os seus impostos atrasados, com a condição de que estes paguem até determinada data. Isto ocorre porque os prefeitos, como estão para sair, querem arrecadar o máximo possível para que ele próprio possa gerir esta receita e não deixá-la para a próxima gestão.

Este costume fez com que muitos contribuintes deixassem de pagar o IPTU para esperar anistia em fim de mandato. A solução encontrada pela atual administração da prefeitura municipal de Campinas para evitar com que esta prática, dos contribuintes, deixasse de ocorrer, resolve este problema.

Estipulou-se que aqueles que estiverem com o IPTU em dia terão desconto de 3% no imposto do ano seguinte. Dessa forma, conciliou o administrador dois objetivos, quais sejam, o de não beneficiar aqueles que por coerência deveriam ser punidos e ao mesmo tempo incentivou estes a pagarem o que devem.

Quanto ao ITBI, ele já foi comentado quando das disposições acerca do ITCD. Cabe apenas ressaltar que 100% de sua arrecadação fica com o Município e isto não ocorre só com este imposto, mas com todos os de competência deste.

As taxas e as contribuições de melhoria podem ser instituídas por qualquer um dos entes federativos, desde que obedeçam os pré requisitos exigidos para a sua cobrança já discutidos anteriormente.

As contribuições de melhoria são pouco utilizadas porque para a sua cobrança além de exigir-se a valorização imobiliária decorrente de obra pública, estipula-se como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Estes dois limites permitem muitas contestações judiciais, pois torna-se difícil avaliar qual foi o acréscimo individual que a obra proporcionou a cada imóvel..

Conclusão:

O objetivo deste capítulo ao descrever os princípios gerais do Sistema tributário, as diversas espécies de tributos que o contribuinte está sujeito e a quem compete instituí-los, bem como a divisão da arrecadação destes, é o de demonstrar a falta de unidade dentro do Sistema e que princípios que valem para um tributo não valem para outro.

Em primeiro lugar os valores dados ao Sistema através de seus princípios são notadamente desrespeitados, a segurança e a certeza jurídica que deveria ser garantida pelo princípio da legalidade não são atingidas em decorrência da enormidade de tributos existentes, que inviabilizam uma melhor visualização por parte do contribuinte de quais de fato são suas obrigações. E além disso, permite-se que muitas manobras sejam feitas no sentido de burlar as leis, habilidade esta que pode ser melhor desenvolvida pelos grandes contribuintes que tem possibilidade de fazer planejamento tributário. Então, dada a grande evasão fiscal, o Estado, com a necessidade de gerar mais receita, acaba sobretributando aqueles grupos que pagam devidamente seus tributos, mas que, na verdade são os que menos deveriam pagar. O Sistema torna-se perverso caracterizando-se por ser altamente regressivo.

A programação do contribuinte quanto a carga tributária que irá incorrer sobre ele, também fica prejudicada, pois apesar do princípio da anterioridade procurar dar ao contribuinte a possibilidade de organizar suas finanças ele não consegue atingir este objetivo, já que várias reformas são feitas ao final dos exercícios fiscais passando a entrar em vigor alguns dias depois. E por tais reformas dependerem do legislativo para serem implementadas e por este representar interesse de grandes grupos econômicos, fica mais difícil a mudança desta realidade, uma vez que uma melhor estruturação do Sistema acaba adquirindo um caráter de processo que será mais demorado quanto maiores forem os conflitos entre os diversos grupos.

Portando, apesar da CF ter tentado reestruturar o Sistema Tributário Nacional, prevendo princípios que são de fato importantes, os atuais conflitos entre grupos econômicos bem como seus interesses vão contra a melhora do Sistema. O princípio da isonomia, por exemplo, apesar de ter sido contemplado pela CF, acabando inclusive com o privilégio de militares e outros, não pode ser considerado de fato aplicado. Como se pode falar em isonomia se fica notória, na realidade, a diferença de carga tributária que recai sobre os diversos contribuintes. A possibilidade de evasão fiscal acaba deteriorando ainda mais este princípio, permitindo que alguns paguem menos tributos que outros.

E a visualização do Sistema fica ainda mais denegrida com o fato de possuir em sua grande maioria tributos que recaiam sobre o bem, ao invés de incidirem de acordo com a situação do contribuinte. Dessa forma, o princípio do caráter pessoal não é de fato aplicado. Isto acarreta diversas injustiças como a de não se tributar o contribuinte de acordo com sua capacidade contributiva. A grande maioria de encargos são formados por tributos indiretos, não permitindo a progressividade da tributação.

Não bastasse todos esses problemas, a briga entre os entes federativos por maior receita acaba prejudicando ainda mais os valores do Sistema. Os entes federativos, ao invés de, se portarem pró-sociedade, acabam brigando entre si em busca de maior poder

de gerir receitas, fazendo com que em termos globais acabe havendo prejuízo na arrecadação, e pior, deixando de pagar tributos alguns setores que economicamente não se justificaria qualquer tipo de benefício, mas que são premiados em decorrência do conflito entre os administradores públicos. A competência tributária, da forma como está prevista atualmente, precisa ser revista de maneira a não permitir conflitos entre os entes federados e também o grande número de tributos precisa ser diminuído com o intuito de permitir uma melhor adequação do Sistema aos seus próprios princípios.

Não adianta a CF apenas prever princípios, que são de fato importantes para atingir-se uma justiça tributária, mas também reformar toda a estrutura infraconstitucional, que possui muitas leis que, por não respeitarem inclusive os princípios constitucionais, não deveriam fazer parte do ordenamento jurídico.

Porém não se pode culpar a atual administração por isto, já que a formação do Sistema é herança de todo um processo histórico que veio transformando-o numa colcha de retalhos .

Deve-se exigir que os governantes passem a buscar a estruturação do Sistema de modo a ocorrer a diminuição da evasão fiscal e a real aplicação dos princípios tributários, mas isto só pode ser feito com o consenso de toda a sociedade, o que dificulta em muito uma adequação brusca do Sistema.

Portanto, conclui-se que apesar de gerar uma carga tributária por volta de 30% do PIB, o Sistema Tributário Brasileiro encontra-se em frangalhos repleto de distorções, o que torna mais difícil a sua reforma. Em sua grande maioria ele é formado por impostos indiretos e contribuições sociais que recaem sobre o faturamento e a folha de salários tornando o Sistema um dos mais iníquos do mundo e possuindo uma estrutura fora das principais tendências internacionais, sendo altamente perverso para a produção e competitividade externa.

Além disso, pode-se perceber através desta visualização do Sistema Tributário a dificuldade dos entes federados em arrecadar, principalmente devido a sua complexidade. A fiscalização para ser feita requer o dispêndio de uma enormidade de dinheiro, e o próprio contribuinte se sente perdido frente aos inúmeros atos burocráticos necessários para o pagamento dos tributos. Muitas vezes sequer ele é capaz de avaliar o quanto deve, deixando simplesmente de cumprir sua obrigação por não saber como fazê-la.

Não são poucas as dúvidas quanto ao montante devido de impostos, fazendo com que inúmeras consultorias tributárias sejam criadas e com isto levando o contribuinte a dispendir uma quantia enorme de dinheiro para apenas ser capaz de entender o que pede a Receita Federal. Dinheiro este que não vai para o Estado, mas que efetivamente é mais um encargo ao contribuinte, aumentando-se ainda mais o custo Brasil.

E não bastasse isto, devido a colcha de retalhos que virou o Sistema Tributário, existem aqueles contribuintes que com intuito de deixarem de pagar tributos lesam o fisco procurando vantagens na lei. Há, ainda, aqueles que por saberem que a Receita Federal para descobrir que deixaram de pagar tributo deveria ter uma utópica fiscalização resolvem adotar uma postura de sonegadores, assumindo o risco de se descobertos pagarem com multa.

Então de conformidade com estes fatos o próximo capítulo terá como tema a evasão fiscal, por ter sido uma das enormes fontes de vazamento das receitas públicas e por ter contribuído muito para a não aplicação dos princípios tributários e a conseqüente desestruturação do Sistema.

CAPÍTULO 2 : A EVASÃO FISCAL NO BRASIL.

i Uma das justificativas maiores para a feitura de uma reforma tributária está nos gritantes números de evasão fiscal. Em 1992, segundo dados da Receita, a média de evasão era de 0,74 unidade não recolhida para cada unidade recolhida.

Ela tem sido motivo de preocupação para os entes federativos que a cada ano procuram editar novas normas e reestruturar o Sistema com o intuito de evitá-la.

O desequilíbrio das contas do setor público e a conseqüente dificuldade no seu financiamento vem sendo uma das causas preponderantes de entrave da implementação de programas de estabilização. E atualmente, tem sido motivo de preocupação de nossos governantes, sendo colocado como um dos principais obstáculos a manutenção do plano real.

Hoje se mostram ineficazes os aumentos de tributos através, exclusivamente, de modificações na legislação fazendo-se necessário o combate dos vazamentos nas receitas públicas decorrentes da evasão fiscal.

O foco da discussão sobre evasão fiscal desta monografia diz respeito à fuga ao pagamento dos tributos internos. Cabe estudar o comportamento dos agentes públicos e privados frente ao pagamento deste imposto. O termo evasão fiscal traz muita confusão, inclusive entre os estudiosos do assunto, cabendo aqui, qualificá-lo. Ele incluirá três tipos de ações executadas pelo contribuinte para fugir ao pagamento de impostos:

a) sonegação fiscal: termo utilizado sempre que houver uma atitude ilegal do contribuinte para fugir do pagamento de impostos, por exemplo, quando o contribuinte oculta deliberadamente sua verdadeira renda das autoridades tributárias.

b) elisão fiscal: trata-se da execução pelo contribuinte de atos jurídicos, econômicos ou administrativos com intuito de evitar ou retardar a implementação do fato gerador do imposto, ou ainda, diminuir sua base de cálculo. Dessa forma, não é uma prática ilegal. O contribuinte aproveita

as brechas na legislação tributária de forma a postergar ou diminuir seus desembolsos a título de pagamento de impostos.

c) inadimplência fiscal: nesse tipo de fuga ao pagamento de impostos, o contribuinte declara corretamente seus débitos fiscais, mais não recolhe efetivamente aos cofres do tesouro. Ele aguarda o Estado executar a cobrança do imposto em atraso. O grande apelo desse método de evasão está no ganho financeiro da operação e na possibilidade de prescrição dos débitos. Ele estaria na interface dos dois métodos anteriores, por sua prática, em muitos casos, não eximir o contribuinte de sofrer sanções de ordem civil e penal.

Existem alguns modelos explicativos da evasão fiscal. O modelo de Allingham & Sandmo teoriza que a decisão do indivíduo quanto a determinação do montante de renda a ser oferecido a tributação levaria em consideração os seguintes parâmetros : a alíquota do imposto, a probabilidade de ser fiscalizado e a multa a ser imposta no caso de ocorrer fiscalização. Portanto, a decisão do contribuinte guardaria semelhança com a situação de maximização de um portfólio de ativos, sob incerteza em que o pagamento correto dos impostos devidos equivaleria a fazer posição em ativos seguros e a sonegação fiscal, por outro lado, corresponderia a aquisição de ativos de risco, sujeitos a eventuais prejuízos. As perdas potenciais dos ativos de risco seriam representadas pela possibilidade do adquirente ser investigado e sofrer multa superior ao imposto originalmente devido.

Não há dúvida que a expectativa com relação a dimensão da multa e a probabilidade de fiscalização são dois parâmetros fundamentais para a determinação da sonegação fiscal , porém não são os únicos. O comportamento dos indivíduos não são guiados só por fatores econômicos existem também, por exemplo, sentimentos de ordem moral. Ademais a punição pelo ato ilegal muitas vezes não é só de caráter monetário, mas também restritivo de liberdade. Este modelo também não inclui a elisão fiscal, que não está sujeita a penalidade.

Assim, Benjamin & Maital são os autores da primeira tentativa de explicar a influência da componente social sobre a evasão fiscal. Incorporou assim, uma “desutilidade” que certa fração da população de contribuintes teria quando praticasse a sonegação de rendimentos. Esta “desutilidade” pode estar ligada a fatores psicológicos (angústia, desconforto ou medo pela expectativa de punição), ou sociais (prejuízos à reputação). Assim, a sonegação fiscal deixa de ser um ato de caráter eminentemente individual e passa a depender da conceituação que a própria sociedade faz de sua prática.

Nos modelos descritos anteriormente, existiam apenas duas opções aos contribuintes frente à questão tributária: sonegar ou pagar impostos. Entretanto, a complexidade das legislações tributárias modernas permite uma terceira alternativa, freqüentemente utilizada pelos indivíduos e empresas. Trata-se da elisão fiscal, definida como o aproveitamento de todas as lacunas, imperfeições, benefícios e incentivos existentes na legislação tributária para fugir, diminuir ou retardar o pagamento dos impostos.

Ao contrário da sonegação, a elisão fiscal é considerada procedimento legal. Está associada a grupos de contribuintes de alta renda, pois exige contratação de consultores, viagens constantes ao exterior (em especial aos paraísos fiscais), aberturas de firmas e outros atos administrativos dispendiosos como gastos com incorporações, cisões ou fusões entre empresas, movimentações com moedas estrangeiras.

O planejamento tributário tem se tornado a grande dor de cabeça dos administradores fazendários de qualquer país. A legislação norte-americana obriga os indivíduos e corporações a recalcularem o IR, sem o aproveitamento de certos benefícios fiscais, quando o valor devido fica abaixo da figura jurídica denominada imposto mínimo alternativo. A legislação alemã dá poderes a autoridade fiscal de impugnar atos com abuso da forma jurídica, praticados com intuito principal de escapar ao pagamento do tributo. Já para o caso brasileiro, a legislação e a própria tradição do direito positivo brasileiro não contempla este tipo de poder aos agentes do fisco. É possível impugnar apenas as ações nas quais se comprove ter existido simulação, figura jurídica prevista no

código civil. Mas esta caracterização desloca a engenharia tributária para a vala comum da sonegação fiscal.

Deve-se dar atenção a elisão, pois sob o ponto de vista da equidade, esta é a mais perversa das práticas de fuga ao pagamento de impostos. Falhas ou omissões da legislação são inevitáveis frente a complexidade das relações econômico-tributárias do mundo atual, que requerem uma legislação cada vez mais complexa, surgindo daí lacunas e imperfeições a serem exploradas. Ademais sobre as elisões sempre estão envolvidas quantidades milionárias, que valem por milhares de pequenas sonegações que ocorrem no cotidiano de uma sociedade. Apenas para exemplificar, a perda de arrecadação do IRPJ causada pela aprovação da lei 8.200/91 foi estimada em aproximadamente 13,2 bilhões de dólares, isto porque esta abriu uma brecha para a evasão fiscal.

Segundo Gaston Lerouge¹ nenhuma razão legal ou ética obriga o cidadão a pagar mais impostos do que deve. Gaston Jése observou que sempre que as partes se utilizarem de um direito que a lei lhes faculta, não há fraude, ainda que o fisco sofra prejuízo.

Dessa forma, ninguém é obrigado a escolher, entre as diversas formas legais possíveis, aquela sujeita a impostos mais altos, pois a possibilidade de uma estruturação que em face da legislação tributária seja mais favorável corresponde ao interesse justo do contribuinte e é reconhecida pela ordem jurídica.

A solução dada pelo jurista Gilberto de Ulhôa Canto é a de que não há situação ou fenômeno que a lei não possa definir e, portanto, deve a lei declarar de modo claro e taxativo, quais os casos em que determinado tributo se torna devido. Além disso, prevê que o Estado deve sempre formular a tipificação das espécies tributárias de modo tão abrangente que o aplicador da lei possa, sem precisar implementá-la ou supri-la, nela encontrar previstas as hipóteses de incidência que o legislador quer instituir.

¹ Foi representante do fisco Francês.

A solução oferecida pelo jurista é de difícil implementação dada a complexidade da legislação tributária e a sua característica de sempre beneficiar o contribuinte, sendo muito difícil o legislador prever *ex ante* as formas de elisão. Por isso, as experiências internacionais de combate a esta deveriam ser contempladas (algumas das quais citadas anteriormente).

Quanto à sonegação fiscal, caberia ao fisco uma maior fiscalização a fim de tornar inviável este tipo de atitude. Com relação a esta questão Murilo Rodrigues da Cunha Soares², escreveu tese que calculou qual deveria ser a probabilidade de fiscalização, por parte do fisco, para que os contribuintes deixassem de sonegar.

Considerou para efeito de alcançar os resultados os encargos legais sobre os tributos e contribuições sociais recolhidos em atraso em 1993. Levou em consideração que os agentes têm estratégias maximizadoras, ou seja, se utilizou de um instrumental de maximização do portfólio de ativos sob incerteza.

Os valores obtidos de probabilidade de fiscalização (P) para que os agentes deixassem de decidir pela sonegação foram os seguintes:

- i) para os débitos em atraso que são recolhidos espontaneamente, P deveria ser maior que 83,33%.
- ii) para os débitos que são cobrados através de uma execução fiscal, P deveria ser maior que 66,66%.
- iii) para os débitos que são cobrados através de uma ação fiscal em que a sonegação possuía evidente intuito de fraude, P deveria ser maior que 40%.
- iv) para evasão ocorrida por falta de emissão de nota fiscal, P deveria ser maior que 6,25%.

² Tese de mestrado intitulada *Evasão Fiscal : Teoria do Comportamento dos Agentes Públicos e Privados*, FGV-SP.

A conclusão que chega este autor, a partir de suas pesquisas, é a de que as penalidades aplicadas sobre a sonegação fiscal já teriam atingido os patamares limites. Ou seja, seria inviável aumentar-se ainda mais as multas em decorrência da sonegação. A única exceção é a incidência dos juros de mora, que deveriam ser cobrados pelo menos a mesma taxa com que o governo se financia através da colocação de títulos³. Portanto, conclui o autor, que restaria ao governo aumentar a expectativa do preço da sonegação através do aumento na probabilidade de fiscalização.

Mas alguns dados devem ser colocados para se ter a dimensão do problema em se aumentar a fiscalização, a saber, em outubro de 93, a Secretaria da Receita Federal possuía 17.298 servidores em exercício, e frente a este número coloca-se um total de 96.230.053 de pessoas inscritas, seja no CPF, seja no CGC, e mesmo que considere-se que destes, apenas um quarto sejam de interesse fiscal, os números mostram que torna-se difícil atingir as probabilidades de fiscalização necessárias para implementação do completo cumprimento das obrigações fiscais.

Portanto, a luz da teoria da evasão fiscal, proposta por Murilo, o tamanho da administração tributária federal no Brasil parece estar subdimensionado.

O estudo feito por este autor deixa de levar em consideração as sanções penais restritivas de liberdade, na mensuração de qual deveria ser a probabilidade de fiscalização. Mas, de fato, poucos têm sido os que tem cumprido tais penas. Então uma solução alternativa a ser dada é a de intensificar as penalidades criminais para realmente se impor medo aos contribuintes sonegadores.

A lei 8137/90 tipificou os crimes contra a ordem tributária, prevendo penas de reclusão de 2 a 5 anos e penas de detenção de 6 meses a 2 anos.

³ Atualmente o juros de mora é calculado pela taxa Selic.

Conclusão:

Os altos índices de evasão fiscal que ocorrem no Brasil atualmente são reflexos das insuficiências apontadas no capítulo anterior, quais sejam, de não estruturação do Sistema capaz de respeitar os seus próprios princípios, e da transformação deste em um colcha de retalhos. A enormidade de tributos existentes faz com que muita burocracia ocorra para o pagamento destes, desestimulando o contribuinte a pagá-los. A probabilidade de fiscalização frente ao número de tributos que possui o Sistema tende a ser baixa. Já que impõe um número maior de fiscais para que de fato ocorresse uma real fiscalização. O custo da implantação de uma máquina administrativa para cada tipo de tributo inviabiliza o aumento desta. Ademais, a possível desutilidade que poderia gerar a evasão fiscal no Brasil, tais como angústia ou medo pela expectativa de punição ou mesmo prejuízo à reputação é menos freqüente, isto porque a cultura brasileira, passou a considerar o sonegador de forma positiva. A conceituação que a própria sociedade faz daquele que procura burlar a lei, seja lícita ou ilícitamente, passou a ser de admiração. Isto se explica dada a revolta do contribuinte frente a atual descaracterização do Sistema. Para o contribuinte fazer a parte dele é necessário que o administrador público passe de fato a se preocupar em seguir os valores do Sistema.

As empresas passaram a considerar a evasão como uma forma de sobrevivência, em decorrência da atual economia brasileira que começa a se inserir num processo de globalização, se utilizando desta para conseguir vantagens comparativas em relação àquelas que não evadem. Outro fator que estimula o vazamento de receitas do governo é a morosidade da justiça incentivando ainda mais o contribuinte ao não pagamento do tributo. As leis ao não respeitarem os próprios princípios ditados pela CF, aumentam ainda mais a possibilidade de contestações judiciais. Existe a necessidade de que o administrador mude a tendência histórica que vem ocorrendo no Brasil de implementar reformas imediatistas com o fito de arrecadar mais e passe a se preocupar a propor mudanças que de fato atendam aos anseios da sociedade no longo prazo. Por isto o respeito aos valores do Sistema é importante, para que a evasão fiscal seja evitada, a fim de se tornar mais justo e menos regressivo o Sistema.

No Brasil as três espécies de evasão são usualmente utilizadas. A sonegação fiscal é facilitada pela deficiência de fiscais muito justificada pela complexidade do Sistema Tributário que exigiria uma quantidade impensável de fiscais.

A elisão também ocorre em decorrência da enormidade de tributos existentes, o que permite que muitas lacunas existam. O que vem ocorrendo, a cada ano, é uma tentativa em se aniquilar estas brechas legislativas, assim como tem sido feito um esforço em se simplificar a legislação de forma, inclusive, a facilitar a fiscalização e diminuir a sonegação.

A inadimplência fiscal também é utilizada no Brasil, pois o contribuinte se aproveita da morosidade das autoridades para ver o seu débito prescrito, ou como no caso do IPTU, já citado anteriormente, a espera de anistia.

No capítulo anterior, foram apontadas as várias falhas do Sistema, constatando que uma das culpas destas está inclusive no processo histórico que vem de muito antes. Portanto, a reversão deste processo se faz necessária e para isto reformas estão sendo propostas, mas que, muitas vezes, esbarram nas pressões de grupos econômicos.

Portanto, para se evitar que a evasão fiscal no Brasil continue a ter tamanha participação, deve-se implementar modificações no Sistema Tributário. E isto vem sendo feito, embora não com a intensidade que deveria. A finalidade do próximo capítulo será a de demonstrar que o governo está preocupado com a reestruturação do Sistema e com a diminuição da evasão fiscal. E para isto será feito uso, fundamentalmente, da atual proposta de reforma do IRPJ.

**CAPÍTULO 3 : A AÇÃO DO GOVERNO EM 1996 FRENTE À
DESESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.**

O Sistema Tributário Nacional vem sendo caracterizado por sua disfuncionalidade. Muitos pacotes, medidas e normas vêm sendo feitas na tentativa de solucionar os problemas de caixa das diversas esferas do governo, mas que acabam por desfigurar todo o Sistema Tributário, permitindo aos contribuintes o questionamento na justiça de tais normas. Estas contestações judiciais e as idas e vindas da Legislação Tributária cresceram tanto que levaram o Sistema a ser questionado em sua totalidade.

A estrutura do atual Sistema Tributário é regida pela ótica meramente arrecadadora, sendo incapaz de promover reformas de maior profundidade- em decorrência dos conflitos de interesses tanto entre as unidades arrecadadoras como entre estas e os diversos contribuintes e entre as diversas camadas da sociedade- e tendo que trabalhar com bases de incidência solapadas pelas enormes renúncias tributárias. Isto acarreta um efeito muito ruim para a economia, pois para evitar perdas de receita por parte do governo acaba-se sobretributando as camadas que pagam impostos.

O tema da evasão ganhou grande importância, portanto, nas discussões sobre a crise das finanças públicas e a queda da capacidade da estrutura tributária em gerar receitas, somando-se a essa discussão o problema da deterioração das condições de gerenciamento da atividade fiscalizadora nos anos oitenta e noventa e da deterioração da credibilidade da esfera pública e da corrosão da capacidade estatal em legislar e administrar a estrutura tributária.

Todo este desgaste do Sistema Tributário Nacional leva o governo a adotar modificações, ao longo do tempo, em sua legislação tributária, afim de estruturá-lo de maneira a aumentar a sua arrecadação, principalmente através da melhora na fiscalização e da criação de obstáculos à sonegação e elisão fiscal. Mas, muito ainda tem que se avançar para melhorar essa realidade, e para isto freqüentemente formam-se comissões executivas para propor reformas fiscais. Sendo que um dos principais objetivos do plano real é o de promover reformas constitucionais, dentre elas a tributária.

É para demonstrar algumas das ações do governo na estruturação do Sistema Tributário que se dedica este capítulo. O objetivo é analisar as modificações propostas, principalmente, ao IRPJ e discuti-las com base nas proposições e questões dos dois primeiros capítulos.

As reformas propostas ao IRPJ para 1997 mostram a preocupação do governo para com uma melhor estruturação do Sistema através de uma maior implementação de seus princípios de forma a torná-lo mais justo. É notória a preocupação dos administradores públicos com a evasão fiscal no projeto do IR, que procuram fechar algumas brechas que existem hoje. Esta tentativa do governo em tornar o Sistema mais adequado é de extrema importância para dar início ao processo da transformação deste.

O projeto de lei do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) apresentado pela Receita Federal deve provocar aumento de carga tributária principalmente para as empresas com grandes negócios no exterior. Mas não deverá aumentar a carga fiscal global sobre as empresas. Ela deverá corrigir imperfeições existentes na malha de arrecadação e atacar prioritariamente os ralos de evasão fiscal. Os 81 artigos do projeto de lei se norteiam também na direção de acabar com benefícios de setores específicos, que podem ser considerados espúrios

As medidas propostas acabam com a maior parte dos planejamentos tributários utilizados pela companhias para pagar menos impostos na operações com subsidiárias e filiais, principalmente em paraísos fiscais. O projeto, segundo especialistas, também atinge em cheio setores específicos, como as empresas de factoring, os fornecedores de produtos e serviços para a União e suas Autarquias, o segmento de cartões de alimentação¹ e as sociedades civis de profissões regulamentadas, formadas por engenheiros, arquitetos, advogados e médicos, entre outros. Com isso pretende a autoridade fiscal adequar melhor este imposto aos princípios tributários.

¹ O lobby das empresas que comercializam tíquetes conseguiu retirar o artigo do projeto que permitia o pagamento do auxílio-alimentação em dinheiro e limitava a R\$ 100,00 por empregado o valor a ser deduzido do imposto de renda da empresa como despesa mensal em alimentação.

As empresas poderão lançar como despesas nos seus balanços para fins de recolhimento do IRPJ um volume maior de créditos perdidos. O objetivo é ajustar a legislação à maior inadimplência registrada no país com a estabilização da economia. Segundo o secretário da receita federal Everardo Maciel a sistemática atual de apuração do IRPJ no que diz respeito às perdas sofridas no recolhimento de seus créditos “não espelhava a realidade”. Dessa forma, justifica-se a substituição dos atuais critérios de provisionamento dos créditos de liquidação duvidosa - baseados na média das perdas registradas nos últimos 3 anos - pelo critério de perda efetiva ocorrida no período. Esta medida elimina injustiças como a de alguns pagarem IR sobre as receitas não auferidas.

Também pelo projeto as empresas em situação suspeita perante a receita federal de cometerem infrações fiscais ou com antecedentes passarão a ser submetidas a regime especial de fiscalização ostensiva. E até com a hipótese de evasão desse tributo sobre fundos de investimentos se preocupou o Governo tentando acabar com a possibilidade desta, pela transformação de rendimentos de renda fixa em renda variável, uma vez que o projeto determina que o rendimento apurado em fundo ou clube de investimento em renda fixa ou renda variável passe a ser uniforme, de 15%. Mas não foi aprovada pela Câmara esta medida. Dessa forma, percebe-se por esta proposta que a autoridade fiscal está agindo frente à sonegação e à elisão com o intuito de estruturar melhor o Sistema.

Outro enfoque dado pelo projeto é a simplificação de procedimentos como, por exemplo, a apuração pelo IRPJ trimestralmente, embora o pagamento continue mensal, e a passagem da correção da Ufir para um ano. Além disso, o contribuinte poderá compensar débitos e créditos com a Receita.

No ano passado, o Congresso Nacional já havia aprovado uma lei que tornara desinteressante às empresas brasileiras mandarem seus lucros para paraísos fiscais, fazendo com que desde janeiro deste ano, estas empresas com matriz no Brasil passassem a pagar o imposto de renda sobre seus lucros, mesmo que ele tenha sido registrado no

exterior². Então, este ano, o projeto de lei pretende dar tratamento semelhante às multinacionais instaladas no Brasil, mais com sede no exterior.

Dessa forma, o projeto de lei apresentado pela Receita prevê que várias medidas serão adotadas no controle dos preços utilizados pelas empresas em operações realizadas com subsidiárias e filiais. O objetivo é evitar que as empresas enviem lucros ao exterior com superfaturamento ou subfaturamento dos preços cobrados nas importações e exportações.

Foram previstos três métodos para definição dos custos: método dos preços independentes comparados, método do preço de revenda menos lucro e o método do custo de produção mais lucro. Nas exportações, os preços poderão ser reduzidos em até 10%. Essa margem será tolerada, pois a Receita entendeu que esta prática faz parte da estratégia das empresas na busca de maior competitividade no mercado internacional. E a partir de janeiro, as multinacionais terão de escolher um desses métodos para comprovar seus custos perante o Fisco.

As multinacionais, no entanto, estão criticando esta medida, alegando que por esta quem deve comprovar que os preços não são distorcidos é o contribuinte, invertendo os papéis previstos no direito tributário brasileiro. O projeto limita segundo estas empresas os meios para provar a regularidade do preço do produto adquirido cerceando a defesa delas. Por esse dispositivo a comprovação dos preços inclui apresentação de publicações governamentais com lista dos preços de mercado, que de acordo com as multinacionais, na sua grande maioria, não existem.

Mas nos EUA o Sistema também é rigoroso e pressupõe a existência de preços distorcidos, devendo o contribuinte comprovar a regularidade dos valores utilizados por

² Ainda existem benefícios tributários na Ilha da Madeira, que é portanto hoje um dos mais atraentes paraísos fiscais a disposição de empresas e bancos brasileiros. Esta vantagem ocorre em decorrência de um acordo de bitributação feito com Portugal, a mais de 15 anos, e segundo a CF brasileira um acordo internacional deve prevalecer sobre a lei ordinária.

meio de documentação. E é permitida também a negociação direta com o Fisco. Esta investida das multinacionais contra esta proposta do governo demonstra bem o porquê da dificuldade em se implementar um Sistema que de fato respeite seus próprios valores e o porquê de se ter que implementar reformas de forma lenta. Mas, o que se percebe é que o processo de reforma está começando e que o governo está se empenhando em realizá-la.

Outra medida que deve afetar as empresas é a previsão de um valor mínimo para cobrança de juros nos empréstimos. Hoje, muitas companhias concedem empréstimos a subsidiárias no exterior e cobram juros bem abaixo dos estabelecidos no mercado. Com este tipo de planejamento tributário, as empresas remetem para fora uma parte do lucro e pagam menos imposto no país. Então, a proposta da Receita impondo juros mínimos especificados em libor mais 3% fecha essa brecha.

São atingidos também setores específicos, como o de factoring. A operação passaria a ser mais custosa, as factoring teriam que pagar uma contribuição social sobre o lucro à alíquota de 18%, ao invés de recolher COFINS de 2% sobre a receita bruta. Outro fator que deve contribuir para tornar o factoring menos atraente é a cobrança do IOF sobre os rendimentos. Pois, embora o tributo seja pago pelo cliente e não pela empresa de factoring, a exigência do IOF deverá aumentar o custo da operação.

Na briga dos empresários de factoring contra o governo federal, aqueles conseguiram sair vitoriosos, fazendo com que a Câmara não aprovasse essa alteração proposta pelo governo. A proposta que não foi implementada visava corrigir as imperfeições do Sistema que dá privilégios para certos setores, no entanto, as modificações de regras não dependem apenas dos governantes o que indica a necessidade de um processo para a ocorrência de reestruturação do Sistema.

Dessa forma, podemos perceber que o projeto de lei que regulamenta o imposto de renda traz inovações importantes para o nosso Sistema Tributário. Preocupando-se com a evasão fiscal, uma das mais perversas formas de se tornar o imposto regressivo e

fazer com que os que pagam imposto de forma correta venham a ter uma carga tributária muito alta, enquanto que os que evadem se beneficiem do não pagamento e dos conseqüentes benefícios que isto vem a ocasionar, como ganhos de competitividade e aumento das margens de lucro. A intenção da Receita Federal é realmente a de diminuir a evasão fiscal que em 1992 com relação ao IRPJ, era de 1,4 cruzeiro não recolhido para cada cruzeiro recolhido. Segundo afirmação do ministro Pedro Malan o esforço é “no sentido de simplificar a vida de quem paga os impostos corretamente e apertar quem explora as zonas cinzentas da legislação”.

É importante a ação do Governo de atacar as duas frentes de evasão fiscal mais onerosas, quais sejam, a elisão e a sonegação, para reestruturação do Sistema.

Ao fechar brechas para fuga de pagamentos de tributos, a Receita Federal está tornando o nosso Sistema Tributário mais justo de forma a adequá-lo cada vez mais ao respeito de seus próprios princípios como os da equidade e da progressividade e permitindo que este deixe de ser perverso. Não se pode esquecer que nas elisões sempre estão envolvidos altos montantes de dinheiro e que ela está associada a grupos de contribuintes de alta renda.

Na análise da sonegação fiscal, em capítulo anterior, conclui-se que para diminuir a sonegação caberia ao governo aumentar a probabilidade de fiscalização para desestimular aqueles que se utilizam deste recurso. Mas também constato-se que existe uma deficiência de fiscais frente ao enorme contingente de empresas existentes no país. Portanto, medidas como as tomadas no sentido de diminuir a sonegação fiscal dentro das possibilidades existentes são um grande avanço. Pois, dar ênfase na fiscalização às empresas em situações suspeitas ou que tenham antecedentes é inclusive uma questão de coerência administrativa.

Outra questão já levantada que desfigura o Sistema Tributário é o do excesso de burocracia que existe para possibilitar o recolhimento dos tributos pelos contribuintes.

Também, neste aspecto evolui este imposto ao disciplinar que o seu período passa a ser trimestral e que a correção da Ufir anual. Além disso, o projeto é coerente, ao prever efeito vinculado das decisões do Poder Judiciário para o Executivo, ou seja, quando o Supremo Tribunal Federal (STF), última instância do judiciário, julgar inconstitucional a cobrança de um tributo numa ação específica, a decisão será válida para todos os casos semelhantes, pois esta medida facilitará a administração tributária e permitirá que milhares de processos deixem de tramitar pelo judiciário, liberando os procuradores da fazenda nacional para defender a União em outras contestações judiciais permitindo uma melhor punição daqueles que de fato evadem..

Porém, a redução das multas lançadas pela Receita Federal que caíram de 300% (alíquota máxima) para 150%, podendo ainda ser reduzida pela metade se o contribuinte pagar o débito em dinheiro é um retrocesso, pois conforme o disposto no capítulo anterior, quanto maior a multa menos incentivos terão os contribuintes para sonegar e portanto menos injustiças teria-se no Sistema.

E não obstante todos os elogios cabíveis a estas mudanças, deve se registrar, que muito ainda se tem a evoluir. Ainda ocorre um distanciamento muito grande dos padrões internacionais em que o IRPJ tem pouca participação na carga tributária, deixando-se para a pessoa física o encargo de pagá-lo. Segundo opinião de Ari Osvaldo Mattos Filho e outros deveria haver uma integração do IRPJ ao IRPF inclusive para torná-lo de fato um imposto direto, função que não vem exercendo ao tributar o lucro das empresas e não das pessoas.

Porém, como existe a influência de vários setores da sociedade na feitura de reformas, fica-se inviável a adequação do Sistema de maneira instantânea, existindo realmente a necessidade de um processo para a reestruturação do Sistema. O importante é se ressaltar a ação da autoridade fiscal em busca do respeito aos princípios do Sistema Tributário e frente a uma das mais injustas maneiras de se tornar o Sistema regressivo, qual seja, a evasão fiscal.

Mas, não é só com relação ao IRPJ que houve preocupação do governo em busca da adequação dos princípios do Sistema. Também para o ICMS, por exemplo, foram propostas medidas com o intuito de reestruturação do Sistema. Com relação a este tributo duas foram as discussões de maior importância, quais sejam a da desoneração das exportações e a da guerra fiscal entre os Estados. Como já foi visto anteriormente, a estruturação do Sistema depende da colaboração dos entes federados para evitar com que conflitos, em decorrência da busca de maiores receitas na distribuição da carga tributária, acabe por deformar todo o Sistema através da concessão de privilégios a setores que não deveriam ser beneficiados. Além disto, com relação à isenção do ICMS, a competitividade externa deve ser buscada principalmente na atual conjuntura de globalização e da necessidade de se reverter os recorrentes déficits comerciais.

Outra prova da atual preocupação do governo com relação à melhor estruturação de nosso Sistema Tributário, com o intuito de adequá-lo melhor aos seus princípios, pode ser constatada através da proposta de reforma do ITR, apesar de sua pequena arrecadação, cerca de R\$ 500 milhões/ano. O governo, com a proposta, procura atacar a evasão fiscal que torna este tributo regressivo e adequá-lo ao princípio da capacidade contributiva. Esta é mais uma medida que demonstra a ação da autoridade fiscal frente à evasão.

A nova legislação do ITR em elaboração pelo governo pretende concentrar a fiscalização sobre cerca de 95 mil proprietários rurais no Brasil, que detém áreas acima de 500 hectares. Eles terão de comprovar em uma declaração detalhada o grau de utilização das terras, ao contrário dos demais, que poderão apresentar uma declaração simplificada. Os dados sobre os níveis de produtividade dos imóveis rurais com mais de 500 hectares fornecerão subsídios para a desapropriação de terras improdutivas destinadas a reforma agrária.

Constatou o governo que, quanto menor a área, menor é o nível de inadimplência. Dados da Receita Federal mostram a regressividade deste imposto: de 1991 a 1994, a tributação efetiva do ITR, incluindo os que não pagaram, foi irrisória. Até 100 hectares, os imóveis pagaram, em média por hectare, 20 centavos. Este valor cai para 17 centavos nas terras entre 100 e 1000 hectares e chegou a 3 centavos na propriedades rurais situadas na faixa de 100.000 a 500.000 hectares. E nos imóveis acima disto, segundo a Receita, a tributação efetiva foi de zero, ou seja, ninguém pagou.

No capítulo 2 ao discutir-se a evasão fiscal, constatou-se que ela também contribuiu para a desestruturação do Sistema e que para uma melhor funcionalidade deste é necessário o combate à sonegação e a elisão. No caso do ITR ficam notórios os efeitos negativos da evasão fiscal. Os contribuintes que mais podem pagar nada pagam, fazendo com que o governo tenha que sobretributar aqueles que de fato contribuem. Se este projeto for aprovado mais uma brecha a sonegação estará fechada, dando continuidade ao processo de adequação do Sistema aos seus princípios.

A receita com o ITR, segundo dados do governo, corresponde a 0,00016% do PIB, ou 0,08% da arrecadação tributária federal. O imposto de renda global, por exemplo, corresponde a 24%. Comparado com os padrões internacionais é muito pequeno o peso deste tributo. Na Coréia do Sul, a tributação da terra é da ordem de 12% do PIB, na Espanha e Alemanha 4% e mesmo nos países do Mercosul como Argentina e Uruguai 2%.

O governo vem adotando medidas acertadas para permitir que este imposto induza os proprietários de terra a utilizá-las e, dessa forma, estimular a sua função social. A progressividade é princípio tributário e deve ser obedecida sob pena de ter-se um Sistema injusto. Assim, é notório, o objetivo do governo de tornar o ITR progressivo, não considerando só o tamanho da propriedade mas também a sua produtividade. Resta saber se este projeto será de fato aplicado, ou se o poder dos grupos latifundiários vai mais uma vez contribuir para a deterioração do Sistema Tributário.

Conclusão:

A partir dos comentários anteriores, pode-se perceber a quantidade de reformas e discussões que têm gerado o nosso Sistema Tributário com o intuito de reestruturar-se. O governo tem buscado modificações para aperfeiçoar a tributação e diminuir a evasão fiscal.

Porém, para conseguir alcançar um equilíbrio permanente das contas públicas, faz-se necessário cortar os excessos tributários que são característicos no Brasil. Deve haver uma utilização dos fatos geradores clássicos e um fortalecimento da estrutura administrativa da Coletoria de Impostos.

Dessa forma, tributos como a contribuição social sobre o lucro, o FINSOCIAL, o PIS, o IOF, o ISS, o IVVC, o ITBI, o IPVA e outros deveriam ser eliminados. Isto porque, além de serem cumulativos e regressivos eles complicam desnecessariamente a vida do contribuinte e estimulam a sonegação.

Mas para se conseguir implementar um projeto de reforma tributária, vários obstáculos devem ser superados, dentre eles tem que se acabar com a prática governamental de fazer alterações emergências, banalizando soluções com intuito de racionalizar a caótica estrutura de receitas e despesas.

O que vem ocorrendo é o predomínio das forças políticas contrárias a uma mudança particular sobre aquelas que defendem o interesse comum. O problema consiste em demonstrar-se que a reforma tributária pode expressar-se como um jogo cooperativo, em que os benefícios das mudanças superam os custos. Ninguém é contra a reforma tributária, mas poucos são a favor de um projeto específico.

Então, é inevitável numa discussão acerca da aludida reforma levar em consideração pontos como base tributária ideal, combinação ideal de alíquotas, estabelecimento de direitos e obrigações entre governos e formas de se administrar o Sistema.

Quanto à base tributária ideal, diante da guerra fiscal que vem ocorrendo no Brasil entre os entes federados em busca de mais recursos, cabe examinar a distribuição das receitas públicas. Qual deverá ser a parcela de tributo cabível a cada ente? Parece razoável que a distribuição seja feita levando-se em conta os gastos.

E contra a tese dos que defendem a arrecadação única por parte do governo central, para depois repassá-la ao Estados e Municípios existe o argumento que é necessário por parte destes entes um mínimo de autonomia fiscal tanto do ponto de vista político como do econômico, pois existem peculiaridades locais que devem ser respeitadas. A preferência das comunidades quanto a determinado serviço, é, por exemplo, diferente em cada região, assim como, o grau de envolvimento do Estado na economia.

Desta forma, o montante de receitas e gastos nos diversos níveis do governo serão determinados dentre outros fatores pela formação do país, suas oportunidades históricas e pela persecução de políticas explícitas de centralização ou de descentralização tributária.

Dentre os gastos do governo estão os relativos aos bens públicos, à diminuição das desigualdades econômicas e a estabilização dos preços e nível de atividade. E para financiá-los o governo dispõe de impostos, taxas e receitas operacionais de empresas públicas. E dentre os critérios de arrecadação mais utilizados estão o da capacidade do pagamento e o da tributação de acordo com o benefício. Os impostos pessoais (renda e patrimônio) se enquadram entre o primeiro e os impostos locais (propriedade), as taxas e tarifas, entre os segundos.

Os importantes fatos geradores são formados pela renda, o consumo e propriedade. Então, o que se espera é que se aloque cada um destes em um instância de governo. Mas de que maneira? Seria melhor financiar as despesas da União com imposto sobre a propriedade, sobre o consumo ou sobre a renda?

O projeto de emenda à Constituição, entregue em meado de Julho de 1992 a Comissão Especial do Ajuste Fiscal da Câmara dos Deputados pretende demonstrar que a base renda é um fato gerador adequado para a União, assim como o consumo, para o Estados e a propriedade para os Municípios.

Se os gastos públicos efetuados pelo Municípios, ou seja, os que beneficiam a comunidade local fossem financiados com o imposto sobre a renda, ocorreria uma imigração de indivíduos pobres com intuito de se beneficiarem dos recursos advindos da tributação sobre os que auferem muita renda. Assim sendo, sempre que a relação pessoal custo-benefício dos serviços públicos fosse maior do que a média, as pessoas seriam estimuladas a sair de sua cidade e vice-versa. Seria o caos.

Já com relação ao imposto sobre a propriedade imóvel como sendo de competência do Município, essa deturpação não se verificaria, pois a melhora do Município, os gastos ocorridos dentro dele teriam repercussão direta nos preços desses imóveis.

E da mesma forma, o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) justifica-se pertencer ao Estado, pois é ele que oferecerá as condições para produção, tais como, infra-estrutura. E restaria à União que tem a função redistributiva e estabilizadora, os impostos nacionais que devem também financiar os bens públicos de interesse nacional.

Assim, pode-se perceber no atual Sistema Tributário que de certa forma alguns elementos desta proposta de distribuição de competências existem, porém, precisam ser aperfeiçoados, revisados e atualizados, suprimindo-se, inclusive, diversos tributos que

deveriam estar embutidos em um destes três propostos. Por exemplo, o IPI, o ICMS e o ISS deveriam estar todos contidos no IVA que seria de competência dos Estados, como já foi consignado anteriormente.

Outra deturpação ocorre com o imposto de renda que converteu-se com o passar do anos num imposto que recai preponderantemente sobre as pessoas jurídicas e as transações financeiras, para além das folhas de pagamento. Com isso de imposto direto passou a ter característica de indireto.

Então, a proposta é a de imputação do IRPJ ao IRPF para que este se enquadre aos padrões internacionais - na Inglaterra, nos Estados Unidos e na Alemanha, por exemplo, os contribuintes pessoas físicas respondem por 4/5 da tributação direta enquanto que no Brasil é exatamente ao contrário.

Quanto à propriedade imobiliária, sua distorção está em ser subutilizado no Brasil. Não há necessidade de se obter repasses de verbas para financiamento de conservação de ruas, de construção, de equipamentos e de abertura de estradas vicinais, pois cabe ao proprietários financiá-los, uma vez que estas obras repercutem no valor dos imóveis, já que ele depende diretamente da qualidade e quantidade de serviços municipais além dos fatores locacionais é claro. Dessa forma, as despesas com imposto sobre a propriedade são um instrumento por excelência eficiente, justo e simples. Funciona como uma contribuição de melhoria indireta.

Mas, apesar de muito ainda faltar para a implementação de um Sistema, que seja capaz de garantir a segurança e a certeza jurídica, de dar condições ao contribuinte de organizar suas finanças, que recaia sobre a pessoa a fim de tornar o tributo progressivo e para que ele seja cobrado de acordo com a capacidade contributiva de cada um e que não permita a evasão fiscal, já se tem evoluído muito e percebe-se a preocupação do governo em fazer reformas. Não há dúvida de que para chegarmos a implementação de um Sistema

como o proposto por Ary Oswaldo Mattos Filho será necessário passar-se por um processo de reestruturação que parece estar em andamento no país.

CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Como se pode perceber o Sistema Tributário mesmo com todas as reformas que estão sendo propostas pelo governo ainda tem muito que evoluir para conseguir aprovar mudanças que de fato representem sua edificação em outras bases.

O fato de possuir 75% de sua arrecadação baseada em tributos indiretos, ao contrário dos países desenvolvidos mostra bem a sua disfuncionalidade, pois isto acarreta muitas conseqüências danosas, como a regressividade dos tributos, os impactos sobre os preços na economia e a menor eficiência das políticas de contração ou expansão da demanda agregada, além disso, tendem a perder participação na geração de receita para os cofres públicos à medida que se elevam os níveis de renda per capita do país.

Dessa forma, mesmo que restritas as reformas propostas pelo governo em 1997, já apontam para algumas adequações do Sistema aos padrões internacionais, viabilizando o aumento da competitividade da produção nacional e da simplificação do Sistema, levando a uma menor possibilidade de evasão fiscal. Porém percebe-se que, muitas vezes, os interesses particulares estão acima da conveniência macroeconômica de justiça social fazendo com que muitas reformas reconhecidamente fundamentais para sua melhor estruturação não sejam implementadas em decorrência de influências políticas e lobbys dos grandes setores ou grupos poderosos.

BIBLIOGRAFIA

BIASOTO Jr. G.. *A Questão Fiscal no Contexto da Crise do Pacto Desenvolvimentista*. Campinas : IE/Unicamp, 1995 (Tese de Doutorado).

CÓDIGO Tributário Nacional. 2 ed.. São Paulo : Saraiva, 1996. 559 p..

CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil. 11 ed.. São Paulo: Saraiva, 1996. 180 p..

HIGUCHI, F. H. & HIGUCHI H.. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo : Atlas, 1996.

IMPOSTO de Renda Jurisprudência Administrativa. São Paulo : Resenha Tributária, 1992

LONGO, Carlos Alberto. A Tributação da Renda no Sistema Federativo. In : MATTOS Jr, Ary Oswaldo (org.). *Reforma Fiscal Coletânea de Estudos Técnicos*. Brasília: DBA, 1992, v.2, p. 193-236.

MARTINS, Aliseu & ROCHA W.. Tributação Integrada de Pessoa Jurídica/ Física. In : MATTOS Jr., Ary Oswaldo (org.). *Reforma Fiscal Coletânea de estudos técnicos*. Brasília : DBA, 1992, v.2, p. 301-324.

MOTTA, José Ricardo Santos Torres da. O Imposto sobre Ativos. In : MATTOS Jr., Ary Oswaldo (org.). *Reforma Fiscal Coletânea de estudos técnicos*. Brasília : DBA, 1992, v.2, p. 267-300.

NOGUEIRA, RUY BARBOSA. *Curso de Direito Tributário*. 8 ed., Rio de Janeiro : Forense, 1995.

OLIVEIRA, F. A. *A PROPOSTA de REFORMA TRIBUTÁRIA do GOVERNO alcance e limites. Minas Gerais : Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 1996.*

OLIVEIRA, F. A. de. *A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil. São Paulo : Oficina de Livros, 1982.*

OLIVEIRA, F. A. de. *Economia e Política das Finanças Públicas. Campinas, 1996 (mimeo).*

SALARO, Romeu. Uma Proposta para o Imposto de Renda. In : MATTOS Jr., Ary Oswaldo (org.). *Reforma Fiscal Coletânea de estudos técnicos. Brasília : DBA, 1992, v.2, p. 241-266.*

SOARES Murilo Rodrigues da Cunha. *Evasão Fiscal : Teoria do Comportamento dos Agentes Públicos e Privados. São Paulo : FGV, 1993 (tese de mestrado).*

SPINDOLA, Lytha. A Tributação da Pequena e Microempresa no Brasil : Subsídios para a Reforma Fiscal. In : MATTOS Jr., Ary Oswaldo (org.). *Reforma Fiscal Coletânea de estudos técnicos. Brasília : DBA, 1992, v.2, p. 333-354.*

SPINDOLA, Lytha. A Tributação por Regime Indiciário ou de estimativa. In : MATTOS Jr., Ary Oswaldo (org.). *Reforma Fiscal Coletânea de estudos técnicos. Brasília. DBA : 1992, v.2, p 325-332.*

WERLANG, Sérgio Ribeiro da Costa. O Imposto de renda e a Livre Circulação de Capital Financeiro. In : MATTOS Jr., Ary Oswaldo (org.). *Reforma Fiscal Coletânea de estudos técnicos. Brasília : DBA, 1992, v.2, p. 236-240.*