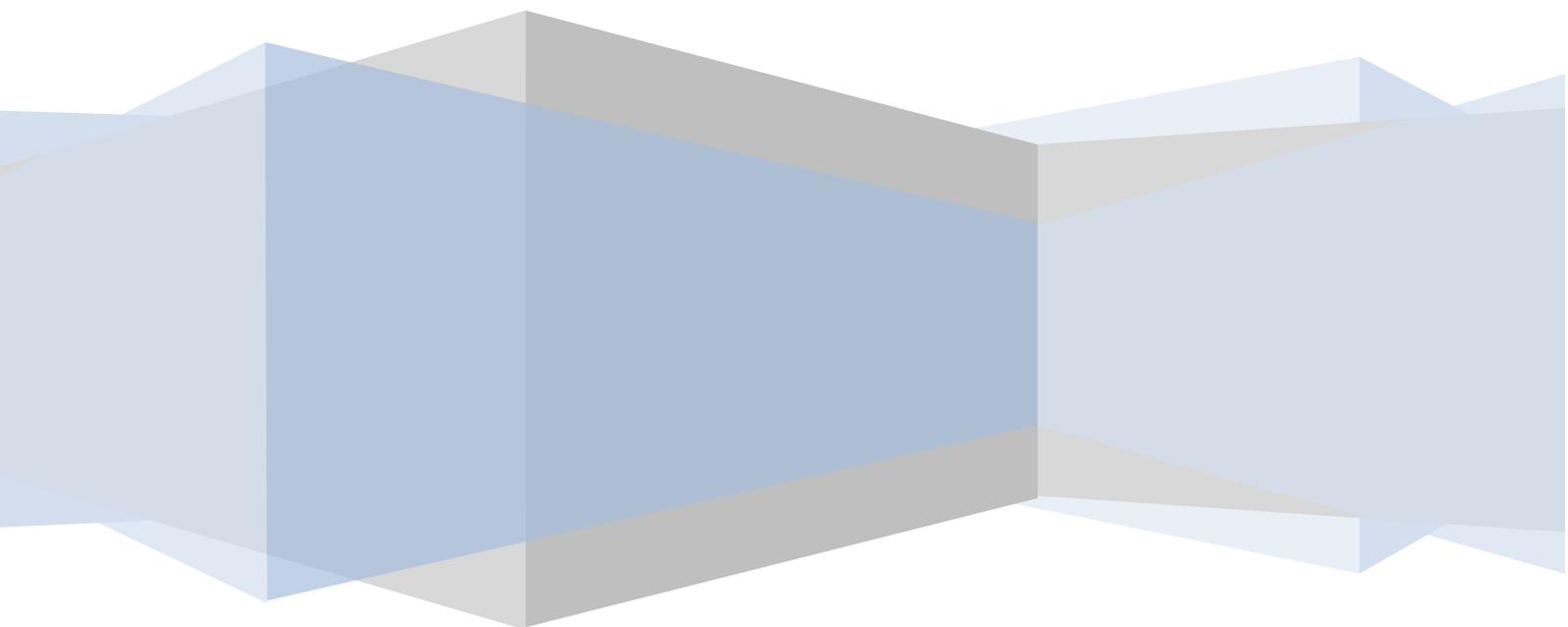


ABC de la Justicia Tributária

Forum Solidariedad de Perú



Colaboradores:

- Charles Leandro Trein, associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil
- Clair Maria Hickman, associada ao Instituto Justiça Fiscal, Auditora fiscal da Receita Federal do Brasil
- Dão Real Pereira dos Santos, associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil
- Diames dos Santos Brum, associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil
- Fátima Maria Gondim Bezerra Farias, associada ao Instituto Justiça Fiscal, Auditora fiscal da Receita Federal do Brasil
- Hélio Fernando Muylaert da Silva Lima, associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil
- Ivo Tambasco Guimarães Junior, associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil
- Lauren Lewis Xerxenevsky, associada ao Instituto Justiça Fiscal, Analista de Planejamento, Orçamento e Gestão
- Jacqueline Araújo e Silva, associada ao Instituto Justiça Fiscal, estudante de Contabilidade na Faculdade Maurício de Nassau, em Teresina, PI
- Lisi Mara da Silva, associada ao Instituto Justiça Fiscal, Auditora fiscal da Receita Federal do Brasil
- Marcelo Lettieri Siqueira, associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil
- Marcelo Ramos Oliveira, associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil
- Marcilio Henrique Ferreira, associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil
- Marcos Aurélio Pereira Valadão, professor de Direito na Unversidade Católica de Brasília
- Maria Regina Paiva Duarte, associada ao Instituto Justiça Fiscal, Auditora fiscal da Receita Federal do Brasil
- Rafael Köche, advogado e pesquisador da Unisinos – Universidade do Vale do Sinos
- Rosa Ângela Chieza, associada ao Instituto Justiça Fiscal, professora de Economia na UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul
- Rosângela Catarina Heberlé Almeida, associada ao Instituto Justiça Fiscal, Agente Fiscal da Receita Municipal de Porto Alegre
- Tiago Barbosa de Paiva Almeida, associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil

Sumário

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 1 |
| JUSTIÇA FISCAL | 2 |
| BACK TO BACK | 4 |
| BASE DE CÁLCULO | 5 |
| BASES TRIBUTÁRIAS | 6 |
| BENEFICIAL OWNERSHIP | 7 |
| BEPS..... | 8 |
| CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 10 |
| CAPITALIZACIÓN DELGADA (EM ESPANHOL) OU SUBCAPITALIZAÇÃO (EM PORTUGUÊS) OU THIN CAPITALIZATION (EM INGLÊS) | 12 |
| CARGA TRIBUTÁRIA | 13 |
| COEFICIENTE DE GINI | 16 |
| COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING (RELATÓRIO PAÍS-POR-PAÍS)..... | 17 |
| DESIGUALDADE REGIONAL..... | 18 |
| EARNINGS STRIPINGS (“REMOÇÃO/RETIRADA” DE LUCROS) | 19 |
| EQUIDADE E JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO | 20 |
| ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS..... | 21 |
| EVASÃO FISCAL (SONEGAÇÃO E ELISÃO) | 23 |
| FACILITAÇÃO DE COMÉRCIO | 24 |
| FATO GERADOR | 26 |
| FEDERALISMO FISCAL..... | 27 |
| FUNÇÃO DA TRIBUTAÇÃO | 28 |
| GUERRA FISCAL | 29 |
| IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS - EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS | 30 |
| IMPOSTO VERDE..... | 32 |
| IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA | 34 |
| Imunidade Tributária..... | 34 |
| Isenção Tributária..... | 34 |
| Diferenças entre Imunidade e Isenção | 35 |
| ISONOMIA TRIBUTÁRIA..... | 36 |
| "NA ORIGEM E NO DESTINO" | 37 |
| O CAPITAL NO SÉCULO XXI | 38 |
| O QUE TORNA O SISTEMA TRIBUTÁRIO INJUSTO? | 40 |
| PARAÍSO FISCAL..... | 41 |

| | |
|--|----|
| PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO | 42 |
| PREÇO DE TRANSFERÊNCIA..... | 44 |
| PROGRAMAS DE TRANSFERÊNCIA DE RENDA..... | 45 |
| PROGRESSIVIDADE E REGRESSIVIDADE..... | 47 |
| REMESSA DE LUCROS E DIVIDENDOS..... | 49 |
| ROUND-TRIPPING..... | 50 |
| SISTEMA FISCAL/TRIBUTÁRIO E MODELO DE ESTADO | 51 |
| SOBERANIA TRIBUTÁRIA (OU SOBERANIA FISCAL) | 53 |
| TAXA SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS | 54 |
| TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO..... | 56 |
| TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS..... | 57 |
| TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES | 58 |
| VALOR ADICIONADO OU AGREGADO | 59 |

INTRODUÇÃO

Este estudo é um esforço coletivo dos membros do Instituto Justiça Fiscal e outros convidados, idealizado pelo [Forum Solidariedad Perú](#), para elaboração de um compêndio com os principais temas e conceitos relacionados com Tributação e Sistema Fiscal com vistas a subsidiar e instrumentalizar os movimentos sociais com informações necessárias à compreensão da estrutura do Estado.

O objetivo deste trabalho é trazer para o espaço da compreensão popular temas que normalmente ficam restritos aos herméticos gabinetes dos empresários, dos executivos, dos especialistas e dos administradores públicos, e que normalmente permanecem protegidos contra a interferência social pelo manto do tecnicismo da linguagem. Aliás, são muitos os estudos que demonstram o efeito da linguagem como fator de exclusão social.

Por outro lado, são exatamente estes os temas que, tratando da tributação, dos gastos públicos e do controle social, que afetam de forma mais direta o universo de interesses da sociedade, especialmente das parcelas menos afortunadas, pois constituem instrumentos poderosos de redução das desigualdades e de promoção do bem comum. Uma correta compreensão do sistema fiscal por parte das organizações sociais é condição imprescindível para a construção de uma sociedade mais justa, em que as demandas sociais não fiquem relegadas a parcelas residuais das riquezas produzidas pela sociedade.

Portanto, os colaboradores deste estudo, todos especialistas em temas fiscais, trataram, não apenas de identificar os assuntos relevantes, mas também de consolidar as informações em uma linguagem compreensível, com vistas a transformar o conhecimento em instrumento de transformação.

JUSTIÇA FISCAL

Entende-se como Justiça o valor inerente à organização social que constitui uma virtude moral pela qual se atribui a cada indivíduo o que lhe compete, tanto em direitos como em deveres. O termo justiça está relacionado com o conceito de equidade, que significa tratar de forma igual os que são iguais e de forma diferente os que são ou se encontram em situações diferentes visando proporcionar a todos as mesmas condições e oportunidades de vida.

Neste sentido, Justiça Fiscal é um atributo do sistema fiscal que significa a vinculação e o condicionamento, tanto da tributação (arrecadação de receitas) como da estrutura de gastos públicos, a objetivos relacionados com a concepção moderna de Estado como provedor de bem-estar social comprometido com a redução das desigualdades sociais. Isto pode ocorrer através de dois aspectos: equidade horizontal e equidade vertical.

A **equidade horizontal** é aquela que define tratamento de forma igual a todos aqueles que se encontrem numa mesma condição. Os sócios de um clube, dentro de uma mesma categoria, devem receber tratamento igual independente de quaisquer outros elementos que os caracterizem. Não devem importar suas condições econômicas ou seus atributos físicos. Da mesma forma, a imposição de tributação ou a definição de uma licitação não deve considerar outros elementos que não aqueles necessários para a relação Estado-Contribuinte.

Já a **equidade vertical** é aquela que, mantidas as demais condições, considera as diferentes capacidades contributivas entre os indivíduos de modo a exigir mais daqueles em melhores condições e menos daqueles em menores condições. Este conceito é o fundamento do Princípio da Progressividade nos impostos onde “quem pode mais, paga mais, quem pode menos, paga menos”, princípio este defendido já por Adam Smith, no clássico liberal “A riqueza das Nações” (1776), e pelas mais bem sucedidas doutrinas fiscais desde então.

Pode-se afirmar que um sistema tributário é tão mais justo quanto mais respeita as condições de equidade, tanto horizontal como vertical de modo a consagrar o respeito à capacidade contributiva dos contribuintes.

No tocante ao imposto sobre a renda, podemos dizer que a falta de isonomia de tratamento entre as rendas em função de sua origem (se do trabalho, ou do capital), fere a equidade horizontal, pois trata pessoas com mesma capacidade contributiva de forma desigual. O exemplo mais claro são as diferenças de alíquotas de imposto de renda para os rendimentos que advêm de salários, aos quais se aplicam um conjunto de alíquotas, e os rendimentos provenientes do capital, que pagam imposto sob alíquotas menores.

A Justiça Fiscal, no que se refere ao sistema tributário, representa, portanto a obrigação que o Estado tem e o direito que a sociedade tem de que a cobrança dos tributos se dê de forma justa, aplicando-se os princípios constitucionais do respeito à capacidade contributiva, da progressividade, da dignidade humana, entre outros.

De outro lado, a Justiça Fiscal também deve ser permanentemente observada no que se refere aos gastos públicos. Inegável é o fato de que compete ao Estado garantir os direitos fundamentais, como forma de criar condições de igualdade de oportunidades para todos. A aplicação dos recursos públicos de forma justa pressupõe sua motivação e justificação fundamentada no interesse público. Não basta a estrita legalidade, pois também é necessário que a despesa esteja alinhada com o objetivo da mesma. É o princípio da Finalidade. Uma ponte construída com técnica (e recursos) muito acima do necessário não é apenas um

desperdício, mas também injusta visto que os recursos públicos aplicados deixaram de ser aplicados para saneamento de outras necessidades sociais.

A Justiça Fiscal, como instrumento capaz de reduzir desigualdades, deve ser o elemento balizador nas definições quanto à aplicação dos recursos, e é imprescindível que a sociedade exerça seu controle sobre os orçamentos públicos e atue de forma articulada para garantir que o interesse público seja atendido de forma prioritária, e não de forma residual.

Um sistema fiscal justo constitui-se no principal instrumento do Estado e da sociedade capaz de produzir igualdade de condições e oportunidades a todos os cidadãos, independente de sua classe social ou econômica. Isto é Justiça Fiscal e constitui-se em mais um direito no rol dos direitos de cidadania.

BACK TO BACK

“*Back to back*” é uma expressão americana que indica consecutividade, sucessividade, sequência. Nas operações comerciais internacionais, uma operação “*back to back*” é aquela em que a compra e a venda de produtos ocorrem sem que esses produtos efetivamente ingressem no país. O produto é comprado de um país no exterior e vendido a um terceiro país, sem o trânsito da mercadoria em território nacional.

Como a operação de compra e venda ocorre toda no exterior não ocorrem operações no território nacional de modo que, conseqüentemente, não ocorre a incidência de tributos sobre a movimentação de mercadorias (IVA, por exemplo). Também não ocorre a exportação; logo, não há a imunidade sobre o imposto de exportação e os demais vinculados à operação de exportação. Portanto, os tributos que têm por fato gerador/base imponible o faturamento continuam incidindo.

A operação back to back possibilita muitas combinações como adquirir um produto num país “A”, enviá-lo a outro país “B”, por conta e ordem de comprador latino-americano ou exportar um produto da América Latina, agregar outros componentes no exterior e exportar para um terceiro país. Uma outra opção pode ser a compra e venda no mesmo país, ou seja, compra-se bens de um fornecedor na Inglaterra para depois vendê-lo para uma empresa na própria Inglaterra, devendo ser observada a legislação do país.

BASE DE CÁLCULO

Base de cálculo é o valor sobre a qual se aplica/incide a alíquota a fim de determinar o valor do tributo a ser pago.

Por exemplo, na venda de imóveis, a base de cálculo para determinação do ganho de capital e correspondente imposto de renda é a diferença entre o valor da venda e o valor declarado do imóvel na declaração anual de renda e patrimônio.

No ICMS/IVA, a base de cálculo geralmente é o valor da venda da mercadoria ou serviço (salvo disposição em contrário, como por exemplo um valor fixo arbitrado tal como sobre bebidas).

Em termos de Previdência Social, a base de cálculo para a contribuição previdenciária é o salário de contribuição e serve para a fixação dos valores das prestações asseguradas aos beneficiários.

BASES TRIBUTÁRIAS

Bases tributárias são os objetos da incidência dos tributos: renda, patrimônio e o consumo de bens e serviços são as principais fontes de arrecadação na grande maioria dos sistemas tributários. Outras incidências podem existir, mas em geral tem outras funções que não necessariamente a de arrecadação, como é o caso dos tributos sobre operações financeiras (que regulam o crédito) ou sobre operações de comércio exterior (que, ainda que seja classificado como sobre o consumo, objetiva regular o comércio internacional e não necessariamente a gerar arrecadação tributária).

Os tributos sobre patrimônio e renda são chamados **diretos**, porquanto o devedor e o pagador são a mesma pessoa, enquanto que os sobre consumo são os chamados de **indiretos**, justamente porque existe a possibilidade de repassar o ônus do pagamento para outra pessoa. É o caso clássico do Imposto sobre o Valor Agregado, em que o consumidor final arca com o pagamento do tributo que vem embutido no preço da mercadoria ou do serviço.

Os tributos diretos mais conhecidos são os que incidem sobre a renda (salários, aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras) e sobre o patrimônio (imóveis, veículos, terra, heranças), e os indiretos aqueles que incidem sobre os bens de consumo e serviços (arroz, feijão, carne, luz, telefone, mercadorias em geral).

A distribuição da carga tributária entre suas bases evidencia o caráter mais ou menos progressivo/regressivo de um sistema tributário ou, em outras palavras, evidencia quem efetivamente suporta o financiamento do Estado. Segundo dados da OCDE, em países mais desenvolvidos socialmente, 2/3 da arrecadação provém da tributação direta (renda e patrimônio), enquanto 1/3 provém da tributação indireta (consumo). Nos países menos desenvolvidos socialmente dá-se o contrário. Quanto maior for a arrecadação indireta, ou seja, quanto maior for a tributação sobre o consumo, mais regressivo será o sistema.

Em determinadas circunstâncias, a tributação sobre o consumo pode ser menos impactante para quem ganha menos: quando se tributa mais os bens de luxo ou supérfluos (bebidas, cigarros, perfumes), enquanto os bens básicos são isentos ou menos tributados (alimentos e bens de 1ª necessidade de saúde e higiene). Curiosamente, em muitos países não há tributação sobre lanchas e aviões, como sobre qualquer outro veículo, o que configura uma distorção.

O imposto sobre a renda também pode ter um caráter mais progressivo, caso haja diferenciação nas alíquotas à medida que as faixas de renda aumentam, de modo que, nos termos do princípio da capacidade contributiva, quem ganha mais acaba por pagar proporcionalmente mais.

Quanto mais ampla for a base de tributação, maiores as possibilidades de que o sistema tributário adotado distribua o ônus de forma mais justa. Uma concentração em poucas bases, ou com alíquotas que não diferenciem muito as faixas de renda, tende a tornar o sistema injusto do ponto de vista tributário.

BENEFICIAL OWNERSHIP

É o real ou efetivo beneficiário de um rendimento, de um bem ou de uma propriedade. Em outros termos, é a pessoa que desfruta dos benefícios de uma propriedade ou de um dinheiro, mesmo que o título esteja em nome de outra pessoa, empresa, fundação ou qualquer entidade. Pode-se dizer que é qualquer indivíduo ou grupo de indivíduos que, direta ou indiretamente, ou por interposta pessoa, tem o poder de decidir ou exercer influência sobre transações dentro de uma companhia, fundação, truste ou entidade, pelo fato de ser o seu real proprietário.

Buscar identificar o real beneficiário de uma renda ou o verdadeiro dono de uma fortuna, bens ou propriedades, é um dos principais desafios dos governos mundiais na atualidade. Isso ocorre porque muitos indivíduos ou empresas escondem suas fortunas ou bens em paraísos fiscais, criando para isso empresas em nome de terceiros ou fictícios, bem como fundações ou trustes, cujos beneficiários do rendimento são os verdadeiros donos dos recursos. O objetivo desse “esconde-esconde” é evitar o pagamento de impostos no país de origem do dinheiro e, muitas vezes, também esconder a origem do recurso obtido de forma ilícita.

O sigilo proporcionado pelos paraísos fiscais afeta diretamente a Justiça Fiscal, pois ele não permite conhecer o nome do verdadeiro dono dos recursos nele depositados/escondidos de modo que o país de origem do dinheiro não consegue descobrir e cobrar os impostos sobre essas fortunas escondidas. Por isso, está havendo uma pressão internacional da sociedade civil para que os governos exijam dos paraísos fiscais informações sobre a propriedade dessas entidades (“trusts”) e sobre quem realmente as controlam e comandam.

BEPS

BEPS é uma sigla em língua inglesa que significa “Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros” (“*Base Erosion and Profit Shifting*”).

Essa sigla é um termo técnico-tributário utilizado para se referir a práticas danosas utilizadas por grandes empresas para reduzir os tributos devidos utilizando-se de distorções nas leis domésticas de tributação internacional e/ou nos padrões internacionalmente em uso, ou ainda devido a incentivos fiscais de terceiros países. Ela também identifica o projeto do G20, sob o gerenciamento da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), criado para atacar essas práticas.

Para melhor atacar essas práticas, o projeto BEPS foi dividido em 15 ações com entregas previstas para setembro de 2014, setembro de 2015 e dezembro de 2015. São elas:

1. Enfrentar os desafios tributários da economia digital;
2. Neutralizar os efeitos das divergências de caracterização pelas regras tributárias de diferentes países de uma mesma entidade ou de um mesmo instrumento financeiro, partes de transações internacionais entre esses países (arranjos híbridos);
3. Fortalecer as regras de tributação de controladas e coligadas no exterior;
4. Limitar a erosão da base através da utilização de dedução de juros ou outros pagamentos financeiros;
5. Atacar, de forma mais eficiente, práticas tributárias danosas, normalmente realizadas através de incentivos fiscais que têm como objetivo apenas atrair o fluxo financeiro;
6. Prevenir o uso de forma abusiva de tratados tributários;
7. Prevenir a descaracterização artificial de um estabelecimento permanente;
8. Garantir que as regras de preço de transferência estejam alinhadas com a criação de valor das mercadorias ou de serviços para os casos de intangíveis;
9. Garantir que as regras de preço de transferência estejam alinhadas com a criação de valor das mercadorias ou de serviços para os casos de risco e capital;
10. Garantir que as regras de preço de transferência estejam alinhadas com a criação de valor das mercadorias ou de serviços para os casos de outras transações de risco;
11. Definir uma metodologia que permita coletar dados e identificar situações em que ocorre o BEPS;
12. Criar regras domésticas que obriguem aos contribuintes a divulgar planejamentos tributários considerados agressivos;
13. Reexaminar a documentação de preços de transferência;
14. Tornar os mecanismos de solução de disputas relacionadas a tratados tributários mais eficientes;
15. e, desenvolver um instrumento multilateral que permita às jurisdições implementar as medidas definidas nas outras anteriormente descritas em consonância com os tratados tributários.

REFERÊNCIAS:

OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting
(<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, em 29/01/2015)

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva estabelece que cada cidadão deve contribuir para a coletividade de acordo com a sua capacidade de fazê-lo, isto é, o ônus tributário deverá ser tanto maior quanto maior for sua capacidade de arcar com tal ônus e, ao contrário, deverá ser tanto menor, ou até mesmo inexistente, quanto menor, ou nula, for tal capacidade.

O princípio da capacidade contributiva envolve, portanto, uma questão jurídica e outra ética, ambas atravessadas pela noção de justiça, uma vez que o sentido do princípio dependerá da noção de igualdade que fundamenta determinada comunidade política.

Uma postura de Estado que respeita o princípio da capacidade contributiva contribui com a redução das desigualdades econômicas e sociais, uma vez que, intrinsecamente vinculada com a ideia de *solidariedade*, exige que o dever fundamental de pagar tributos seja absorvido, de uma forma mais expressiva, por parte daqueles que possuem maior capacidade, além de proteger os bens de primeira necessidade.

A impossibilidade de se tributar o mínimo vital à existência humana preserva a existência digna dos cidadãos. Sem o necessário para viver de forma minimamente digna, desaparecem as condições essenciais de liberdade.

Há técnicas que condizem com um modelo tributário pautado pela arrecadação segundo a *capacidade contributiva*, como a *progressividade* e a *seletividade*. Em termos técnicos, a ***progressividade*** sustenta-se no sentido de que os tributos devem ser cobrados por alíquotas ascendentes na proporção em que se avoluma a base de cálculo. Ou seja, não se aplica uma alíquota única, de forma generalizada. Ao contrário, a progressividade se expressa por uma série de *faixas de alíquotas*, que é tanto maior quanto maior for a riqueza que se está tributando. A ***seletividade***, por sua vez, determina ao legislador que estabeleça alíquotas diferentes em razão da imprescindibilidade dos bens ou serviços, diferenciando-os de acordo com a sua importância (*essencialidade*). Bens de extrema necessidade podem ter tributação reduzida, ao passo que aqueles considerados supérfluos podem ter carga tributária superior.

Embora a *progressividade* e a *seletividade* sejam importantes instrumentos de *justiça tributária*, muitas vezes elas não conseguem diferenciar de modo adequado os contribuintes. Nos casos em que essas técnicas de *fiscalidade* não dão conta de estruturar uma tributação de acordo com a *capacidade contributiva*, a aposta acabará sendo a *extrafiscalidade*.

A ***extrafiscalidade*** se traduz em um conjunto de normas que, embora façam parte do direito tributário, não visam necessariamente à arrecadação tributária. Benefícios fiscais como isenções tributárias acabam sendo meios de diferenciar determinadas situações do cotidiano que, pela simples aplicação da *fiscalidade* não seria possível diferenciá-las.

Portanto, o Estado dispõe de poderosos instrumentos para realizar a imposição de uma carga tributária que respeite a capacidade contributiva, entendida como tal aquela que seja adequadamente progressiva, seletiva, não atinja o mínimo existencial e não seja confiscatória, podendo empregar a extrafiscalidade naqueles casos em que a fiscalidade não dá conta de resguardar a capacidade contributiva, hipótese em que o Estado, por meio da tributação, protege determinadas condições (consideradas ética, jurídica e politicamente relevantes), ainda que tal postura não represente receita aos cofres públicos.

Assim, pensar a tributação à luz do princípio da capacidade contributiva é evidenciar a emergência da igualdade, colocando-a inevitavelmente no centro do debate ético, jurídico,

político e econômico como forma de avaliar a justiça dos modelos de tributação adotados por uma determinada comunidade política.

CAPITALIZACIÓN DELGADA (EM ESPANHOL) OU SUBCAPITALIZAÇÃO (EM PORTUGUÊS) OU THIN CAPITALIZATION (EM INGLÊS)

É uma operação realizada por uma empresa investidora que consiste na redução de seu capital próprio para investi-lo em outra companhia interligada ou subsidiária (coligada ou controlada), geralmente localizada em país com baixa tributação, a qual então empresta esse recurso para a própria investidora, recebendo juros pelo empréstimo. Com isso, a investidora tem uma despesa pelo pagamento de juros que diminui o lucro tributável da investidora. O objetivo dessa operação é reduzir o pagamento de imposto sobre a renda no país da investidora.

Na verdade, trata-se de uma operação fictícia ou artificial porque o capital que era da investidora e passou para a subsidiária volta para a própria investidora na forma de empréstimo. Em geral, a investidora que paga os juros está localizada em um país com alíquota mais elevada de imposto de renda, enquanto que a subsidiária que aufera o rendimento de juros está situada em algum paraíso fiscal ou em país com tributação muito baixa. Trata-se de um planejamento tributário internacional realizado por multinacionais e/ou grandes empresas com a finalidade de reduzir o pagamento de impostos, com o conseqüente prejuízo para as finanças do Estado.

Diante disso, os Estados criaram leis na tentativa de impedir ou reduzir a prática deste tipo de operação. A legislação criada, na maioria dos países, limitou a dedução das despesas com juros de empréstimos no lucro tributável entre empresas vinculadas residentes no exterior.

No Brasil, essas regras de subcapitalização foram criadas em 2010, com o advento da Lei 12.249, e estabelecem limites à dedução dos juros para fins de apuração do lucro tributável, como forma de proteger a base tributária do país do devedor, nas operações de endividamento com pessoas vinculadas em terceiros países.

CARGA TRIBUTÁRIA

A carga tributária (CT) é a medida de quanto o Estado arrecada em relação a tudo que é produzido no país, em um determinado período de tempo. Normalmente, a CT é definida pela razão entre a arrecadação tributária e previdenciária, e o valor do Produto Interno Bruto (PIB). Nesse caso, é a Carga Tributária Bruta (CTB).

Mas nem toda a carga tributária fica com o Estado, pois parte do valor arrecadado não lhe pertence, tal como, por exemplo, a receita previdenciária, que é redistribuída diretamente aos cidadãos na forma de transferências públicas obrigatórias como aposentadorias, pensões. Outras fontes podem ser diretamente vinculadas a programas de renda mínima, assistência social, e subsídios como financiamentos habitacionais e programas agrícolas e, portanto, devem ser desconsideradas da disponibilidade do caixa governamental. Assim, a Carga Tributária Líquida (CTL) é obtida retirando-se da CTB as transferências obrigatórias e os subsídios. É o que efetivamente sobra ao Estado para investir em infra-estrutura, saúde, educação, segurança, custeio da máquina pública etc. Para se fazer uma comparação mais efetiva e justa entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, é preciso levar em conta a CTL e não somente a CTB, descontando-se também da CTL os recursos que são destinados a pagamento de juros e principal da dívida pública: enfim, é preciso considerar os recursos realmente disponíveis.

Assim, é necessário um debate mais aprofundado sobre o que efetivamente sobra ao Estado em termos de recursos financeiros disponíveis. Dizer que a CTB é alta, que o país A ou B tem a maior carga tributária do mundo, ou está entre os que apresentam maiores valores de carga tributária, não é suficiente.

Uma carga tributária alta nem sempre significa mais dinheiro para o Estado investir, porque é preciso considerar a renda (PIB) per capita. Se um país tem uma renda per capita muito baixa, sobram muito menos recursos para investir. Os países desenvolvidos foram aumentando sua carga tributária à medida que seu PIB per capita aumentava também. O problema reside em ter uma carga tributária elevada sobre um crescimento econômico muito baixo e com renda baixa, o que significa que a tributação vai se deslocar principalmente para o consumo, tornando o sistema muito injusto. A Coreia do Sul, por exemplo, tem 26,8% de CT sobre um PIB per capita de 33 mil dólares; a Austrália tem 25,8% de CT sobre um PIB per capita de 43 mil dólares e a Suíça, 29,4% de CT sobre um PIB per capita de 46 mil dólares. Países como Noruega e Suécia, para citar outros exemplos, convivem com uma carga tributária alta e um PIB per capita alto também. Esta é uma opção da sociedade.

Diferentes países apresentam diferentes modelos. Alguns, como o Brasil, por exemplo, têm um sistema de saúde universal e um importante sistema previdenciário. Isso significa ter uma CT considerável, em patamares mínimos que garantam estes serviços à população, além de todos os outros. O maior problema é que a CTL é muito menor que a CTB, ou seja, sobra muito menos recursos para o Estado investir e este valor é muito importante a ser considerado no debate acerca da carga tributária, pois países com menor carga tributária bruta podem ter maior carga tributária líquida.

Quando adicionamos a variável população cria-se uma nova medida para análise comparativa: a **carga tributária líquida per capita**. Essa traz o valor arrecadado disponível por cidadão e esta é uma importante variável nos debates acerca da carga tributária. Afinal, se o governo dispõe de poucos recursos para investimento, como poderá prestar bons serviços a sua população?

Abaixo apresentamos duas tabelas. Na primeira, ordenamos os países americanos conforme a Carga Tributária Bruta (CTB), enquanto na segunda a ordem reflete o valor arrecadado por habitante (CTB/habitante). Para calcular o valor líquido disponível dever-se-ia subtrair as transferências líquidas e subsídios. O ideal seria termos a seguinte sequência de tabelas seria então: CTB → CTL → CTB/habitante → CTL/habitante.

| Carga Tributária como % do PIB 2013 | | |
|--|---------------------------------------|--------------|
| País | Carga Tributária % PIB | Ordem |
| Brazil | 35,3 | 1 |
| Canada | 30,7 | 2 |
| Argentina | 29,5 | 3 |
| Trinidad and Tobago | 29,2 | 4 |
| Uruguay | 27,6 | 5 |
| Jamaica | 24,4 | 6 |
| United States | 24,3 | 7 |
| Bolivia | 22,9 | 8 |
| Belize | 22,5 | 9 |
| Costa Rica | 21,9 | 10 |
| Guyana | 20,5 | 11 |
| Ecuador | 19,4 | 12 |
| Nicaragua | 18,9 | 13 |
| Chile | 18,8 | 14 |
| Peru | 18,5 | 15 |
| Suriname | 18,3 | 16 |
| Panama | 17,4 | 17 |
| Colombia | 16,1 | 18 |
| Honduras | 16,1 | 19 |
| El Salvador | 16,0 | 20 |
| Paraguay | 14,3 | 21 |
| Venezuela | 13,6 | 22 |
| Dominican Republic | 13,5 | 23 |
| Haiti | 12,9 | 24 |
| Guatemala | 10,9 | 25 |
| Mexico | 10,0 | 26 |

Fonte: The Heritage Foundation, 2015. Index of economic freedom.

**Arrecadação Tributária per capita (PPP)
2013**

| País | Arrecadação Tributária per capita (PPP) | Ordem |
|---------------------|---|-------|
| Canada | 13.345,9 | 1 |
| United States | 12.903,5 | 2 |
| Trinidad and Tobago | 5.968,4 | 3 |
| Argentina | 5.531,0 | 4 |
| Uruguay | 4.616,0 | 5 |
| Brazil | 4.314,0 | 6 |
| Chile | 3.584,6 | 7 |
| Panama | 2.898,3 | 8 |
| Costa Rica | 2.834,6 | 9 |
| Suriname | 2.401,7 | 10 |
| Jamaica | 2.208,0 | 11 |
| Peru | 2.057,9 | 12 |
| Belize | 1.958,6 | 13 |
| Ecuador | 1.955,5 | 14 |
| Venezuela | 1.850,3 | 15 |
| Colombia | 1.801,4 | 16 |
| Guyana | 1.692,0 | 17 |
| Mexico | 1.556,3 | 18 |
| Dominican Republic | 1.337,9 | 19 |
| Bolivia | 1.228,2 | 20 |
| El Salvador | 1.202,5 | 21 |
| Paraguay | 975,7 | 22 |
| Nicaragua | 860,7 | 23 |
| Honduras | 779,2 | 24 |
| Guatemala | 575,8 | 25 |
| Haiti | 169,7 | 26 |

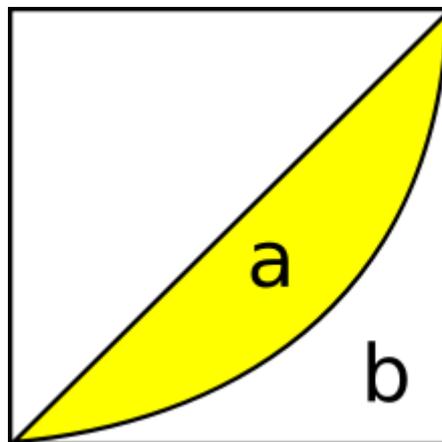
Fonte: The Heritage Foundation, 2015. Index of economic freedom.

Os dados acerca da população são de 2013, disponíveis no World Development Indicators Online 2014.

A unidade monetária foi ajustada para refletir a paridade do poder de compra (purchasing power parity (PPP)).

COEFICIENTE DE GINI

O **Coefficiente de Gini** (ou **Índice de Gini**) é uma medida que afere o nível de concentração da distribuição dos valores de determinada variável. É comumente usado para calcular a desigualdade na distribuição de renda, mas pode ser utilizada para medir a concentração da distribuição de uma variável representativa de qualquer fenômeno social específico, como por exemplo, a concentração da terra, de riqueza ou de escolaridade. Foi desenvolvido inicialmente pelo estatístico italiano Corrado Gini, em 1912. Apresenta valores entre o número 0 (zero) e o número 1 (um), onde 0 (zero) corresponde a uma completa igualdade em relação a variável em estudo (por exemplo: a renda, em que todos detêm a mesma renda) e 1 (um) que corresponde a uma completa desigualdade na variável (por exemplo, a renda, em que um indivíduo ou grupo, detêm toda renda e os demais não possuem nenhuma renda). O cálculo do Coeficiente de Gini tem como referência a Curva de Lorenz, a linha que traça a distribuição relativa da variável na população, e é apresentado como uma razão das áreas no diagrama desta curva. O eixo horizontal representaria a proporção acumulada da variável “população”, o eixo vertical representaria a proporção acumulada da variável “renda” e a diagonal representa a igualdade perfeita de renda. Se a área entre a linha de perfeita igualdade e a curva de Lorenz é “a”, e a área abaixo da curva de Lorenz é “b”, então o coeficiente de Gini é obtido pelo cálculo: $a/(a+b)$. O Coeficiente de Gini pode ser utilizado para diversas finalidades. Entre elas destacam: a orientação da política pública para reduzir desequilíbrios regionais, a identificação de fatores que determinam os desequilíbrios entre regiões e/ou identificação de potencialidades regionais, como áreas ou regiões que apresentam concentração de atividades produtivas e que devem ser beneficiadas com a política para a constituição de Arranjos Produtivos Locais - APLs.



http://pt.wikipedia.org/wiki/Ficheiro:Gini_coefficient.svg

Representação gráfica do Coeficiente de Gini (Curva de Lorenz).

O eixo horizontal representa a porcentagem de pessoas, e o eixo vertical, a porcentagem da renda, a diagonal representa a igualdade perfeita de renda: o coeficiente de Gini = $a/(a + b)$.

COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING (RELATÓRIO PAÍS-POR-PAÍS)

É um modelo de relatório criado pela OCDE em conjunto com o G20, em 2014, como recomendação para as administrações tributárias, por meio do qual as empresas multinacionais devem prestar informações ao Fisco sobre a alocação de sua renda mundial, atividade econômica e impostos pagos, país por país. O objetivo é garantir que os lucros sejam tributados no país em que as atividades econômicas foram geradas, evitando com isso a transferência de lucros para paraísos fiscais e a redução do pagamento de tributos.

Uma das principais preocupações atuais dos governos ao redor do mundo é a erosão da base tributável e a transferência de lucros para paraísos fiscais. Para enfrentar esses problemas, o G20 e os países da OCDE juntaram-se em 2013 e aprovaram um plano de ação de 15 pontos, o qual foi denominado “*BEPS-Base Erosion and Profit Shifting*” Project. O objetivo do plano foi garantir que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas os geram, ou seja, onde a riqueza foi produzida. Um dos pontos aprovados em 2014 foi o “Relatório país-por-país”, em inglês “*Country-by-country Reporting*”, pelo qual as empresas multinacionais fornecerão aos governos informações sobre a alocação de receita/renda, de lucros, impostos e atividades econômicas realizadas em cada país.

Este documento exige que as empresas multinacionais forneçam anualmente informações para cada país em que realizam negócios, tais como: o valor do seu faturamento, impostos pagos ou devidos, lucros antes dos impostos ou prejuízos apurados, o número de empregados, capital e lucros acumulados, ativos tangíveis e intangíveis em cada país. O relatório também exige que a empresa identifique cada entidade do grupo econômico do qual faz parte e a respectiva jurisdição tributária, bem como a informar as atividades de negócios praticadas por cada empresa pertencente ao grupo econômico.

O fortalecimento da transparência das atividades das empresas perante a Administração Tributária, por meio do fornecimento de informações adequadas, para esta avaliar e auditar os preços de transferência (preço praticado nas transações realizadas entre multinacionais) é uma parte essencial para enfrentar o problema da erosão da base tributável e da transferência de lucros. Foi com esse intuito que foi criado o relatório denominado “*Country-by-Country Reporting*”.

Não obstante o esforço multilateral, a OCDE e o G20 não têm poder para obrigar os países a adotar este relatório. Trata-se apenas de uma recomendação destes organismos internacionais. Cada país é livre para implementar essa exigência em seu ordenamento jurídico.

Interessante observar que nos EUA já existe uma variante deste tipo de relatório pelo qual os lucros gerados por grandes empresas são distribuídos, conforme critérios geográficos e econômicos estabelecidos, entre as várias unidades da federação americana.

DESIGUALDADE REGIONAL

A desigualdade regional se constitui como um processo complexo, no qual a articulação e integração de regiões ocorrem a partir de uma região hegemônica que ocupa espaços econômicos relevantes e que simultaneamente consolida diferenças marcantes entre as diversas partes de um território maior.

As diferenças regionais não guardam relação com nenhuma espécie de determinismo geográfico, econômico ou social, mas são fruto do estabelecimento de relações econômicas e ações governamentais associadas que acabam definindo qual região iniciará um processo de desenvolvimento e que assumirá uma posição hegemônica, enquanto que os desenvolvimentos das demais regiões passam a ser condicionados ao desenvolvimento desta primeira. Ou seja, o desenvolvimento da primeira influencia tanto positivamente quanto negativamente as demais.

São aspectos relevantes das análises de desigualdades regionais **as estruturas produtivas**, **as relações e mercado de trabalho**, **as condições de vida** e também **as possibilidades de acesso da população aos bens e serviços básicos e mais diferenciados**.

Destaca-se também nas análises de desigualdade regional a definição de região. Esta pode ser considerada qualquer área geográfica que forme uma unidade distinta e que se caracterize por um conjunto de particularidades geográficas, étnicas, históricas, econômicas, ecológicas, política, entre outras.

EARNINGS STRIPINGS (“REMOÇÃO/RETIRADA” DE LUCROS)

Trata-se de um método para esconder os lucros auferidos por meio de transferência dos mesmos para outra empresa do grupo econômico sob a roupagem de pagamento de uma suposta despesa ou custo, de valor muito acima do mercado, como juros sobre empréstimo, assessoria técnica ou administrativa, direitos autorais (copyright), de patentes (inovações tecnológicas), consultorias e outras. Por exemplo, uma subsidiária latino-americana de uma corporação internacional paga juros excessivos por empréstimos, verdadeiros ou fictícios, a sua matriz ou outra subsidiária (normalmente localizada em um paraíso fiscal com baixa ou nenhuma tributação).

Para evitar essa transferência de lucros, a OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) propôs a aplicação de métodos de recomposição do preço condizente com o valor de mercado. Todavia, são métodos baseados em modelos de difícil aplicação: ainda que se constituam em modelos bem estruturados, não são de fácil aplicação devido à dificuldade de se obter dados de mercados comparáveis.

Com o intuito de limitar esse tipo de despesa que reduz indevidamente o lucro e mesmo recompor o lucro verdadeiramente obtido, muitas administrações tributárias estão utilizando outras regras mais práticas para torná-las mais eficientes e eficazes

Importante observar que o lucro obtido na subsidiária latino-americana é transformado em custo financeiro (ou outro tipo de despesa), o que diminui o lucro tributável. Com essa redução, os impostos sobre esse lucro deixam de ser cobrados e os salários dos trabalhadores mantêm-se pressionados pelo “baixo” resultado operacional.

Acrescente-se ainda que essa transferência de lucros e o não recolhimento dos impostos correspondentes minam o princípio basilar do capitalismo, a livre concorrência, pois as grandes corporações internacionais podem valer-se da transferência de lucros e tê-los de volta para apoiar suas atividades operacionais contra outras empresas concorrentes que não têm acesso a tal expediente.

EQUIDADE E JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO

Em sua obra “Justiça como Equidade: Uma Reformulação” (§13, p. 60), o filósofo John Rawls assim formulou seus princípios da justiça como equidade:

Princípio 1: cada pessoa tem o mesmo direito irrevogável a um esquema plenamente adequado de direitos e de liberdades básicas iguais, que seja compatível com o mesmo esquema de liberdades para todos; e

Princípio 2: as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: primeiro, devem estar vinculadas a cargos e a posições acessíveis a todos, em condições de igualdade eqüitativa de oportunidades, e, segundo, têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade (o princípio de diferença).

Os dois princípios da justiça, diz Rawls, avaliam a estrutura básica da sociedade segundo a maneira pela qual as suas instituições protegem e distribuem alguns dos bens primários – por exemplo, as liberdades básicas – e regem a produção e a distribuição de outros bens primordiais, como, por exemplo, a renda e a riqueza.

A política fiscal, uma instituição poderosa do capitalismo, é um instrumento imprescindível para a redistribuição da renda e da riqueza. Mas como distribuir de forma a garantir maior justiça como equidade? Ou seja, o que torna um sistema fiscal equitativamente justo?

Para responder a essa questão, podemos recorrer a uma pequena metáfora literária: um sistema fiscal equitativamente justo deveria ser uma espécie de Robin Hood: por um lado, ele deveria retirar mais recursos dos ricos (aqueles que têm maior capacidade contributiva), via tributação progressiva e com incidência elevada sobre as maiores rendas; e, por outro, deveria distribuir mais recursos para os membros menos favorecidos da sociedade, por meio de gastos sociais intensivos em educação, como forma de igualar oportunidades.

Assim, teríamos um sistema fiscal que se coadunaria com os princípios de justiça formulados por Rawls: tributação progressiva e gasto social elevado.

No entanto, o modelo da regressividade que assolou e deteriorou o espectro tributário da América Latina a partir da década de 90, em especial após o forte ajuste fiscal do fim do século passado, permanece até hoje como um Robin Hood às avessas: retira recursos dos mais pobres, por meio de uma elevada tributação sobre o consumo; e transfere esses recursos para os mais ricos, recebedores dos juros sobre os títulos das dívidas públicas dos países sul-americanos.

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Tributos são imposições pecuniárias aos cidadãos de uma unidade político-administrativa (União/Governo Central, Estado/Departamento/Província, Municípios) que visa ao financiamento público de suas atividades. Normalmente, eles se dividem nas seguintes espécies: impostos, taxas, e contribuições previdenciárias, de melhoria e especiais.

IMPOSTO: O imposto decorre da ocorrência de um fato gerador pré-definido independente de qualquer atuação estatal direta ao contribuinte. O Estado, ao arrecadar recursos tributários de impostos, poderá gastá-los em despesas diversas em atendimento às demandas da sociedade.

No Brasil, um país federado, a competência tributária, isto é, a capacidade de instituir impostos, é distribuída entre a União, Estados e Municípios. Há, porém, outros modelos tributários pelo mundo. Por exemplo, é possível que a competência tributária seja toda concentrada no Governo Central, mas a administração tributária seja dividida com os Estados/Departamentos/províncias ou com os municípios.

Os impostos podem ser **diretos ou indiretos**, de acordo com a base de incidência.

O **Imposto Direto** é aquele em que o contribuinte “de fato” (aquele que suporta o ônus financeiro) e o “de direito” são a mesma pessoa. Em geral, o imposto direto incide sobre o patrimônio (imóveis, automóveis, transferência patrimonial via herança ou compra) ou a renda (lucros, juros e salários). Associa-se o imposto direto à capacidade contributiva, de modo que sistemas tributários progressivos terão predominância desse tipo de imposto.

Imposto Indireto: é aquele em que o contribuinte “de direito” (aquele com a responsabilidade legal de recolher o imposto) tem condições de repassar o ônus a uma terceira pessoa: o contribuinte “de fato”. Em geral, a base tributária é o valor de venda das mercadorias e serviços, e o tributo está incluído no preço, como no IVA – Imposto de Valor Agregado. Ainda que haja a possibilidade de identificação da capacidade contributiva dos consumidores via isenção de determinados bens e serviços componentes de uma cesta básica, ou que seja exercida alguma diferenciação de alíquotas conforme sua essencialidade ou quantidade consumida, raramente isso é feito, pois em geral, face sua “invisibilidade” (lembrando que o contribuinte “de fato” paga o valor embutido no preço), trata-se de um imposto de fácil arrecadação. No Brasil, é o tipo de imposto responsável pela maior parte da arrecadação.

TAXA: é a cobrança de um valor em contraprestação a um serviço público prestado ou colocado à disposição diretamente ao contribuinte, ou pelo exercício do poder de polícia. Em outras palavras, é um tributo que depende de uma atividade de Estado. Por exemplo, a taxa referente à confecção de passaporte é paga somente por aquele contribuinte que requer o referido documento. Em geral, a receita das taxas irá compor a receita operacional do órgão público que presta o serviço. Em contrapartida, as demais despesas públicas, como saúde, educação, segurança, dentre outras, são custeadas, normalmente, pelos impostos.

Importante ressaltar que, quando o serviço é prestado pelo Estado, este cobra uma taxa. No entanto, quando um serviço é prestado pelo setor privado através de uma concessão pública, ocorre uma mudança na perspectiva de cobrança, cuja denominação é o **preço** do serviço. Por exemplo, o serviço de telefonia é fruto de uma concessão ao setor privado, cujos serviços são remunerados pelo **preço**.

Em geral, por medida de proteção dos cidadãos frente ao poder do Estado, os impostos são previstos nas constituições nacionais. Todavia, as taxas, face serem retribuições por serviços prestados diretamente ao contribuinte, cujos custos podem ser individualizados, não estão **todas** previstas nas constituições nacionais. Com as transformações econômicas e o surgimento de novas atividades e novos serviços, pode ser possível a instituição de novas taxas pelo poder público.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA: é o tributo destinado a financiar o sistema previdenciário de um país. É importante observar que o valor arrecadado não pertence ao Estado para uso em seu orçamento geral, mas pertence a todos os trabalhadores que contribuem para o sistema previdenciário e que pretendem dele valerem-se para suas aposentadorias.

As duas principais contribuições previdenciárias são recolhidas pelos empregadores: a parcela do salário retida e o montante incidente sobre a folha de pagamento. Outras fontes podem ser objeto de contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA é o tributo cobrado em função da valorização patrimonial de um imóvel do contribuinte em função de uma obra pública. É uma forma de ressarcimento do dinheiro público gasto com a execução da obra como, por exemplo, quando obras de saneamento provocam valorização de bens privados.

O valor da contribuição de melhoria cobrada dos contribuintes beneficiários tem como limite total o valor da despesa realizada pelo Ente Público, e como limite individual, o acréscimo de valor que a obra pública resultar sobre o bem privado.

É importante observar que a cobrança de contribuição de melhoria, ainda que seja justa, é de muito difícil aplicação, especialmente em áreas urbanizadas, pois (1) as obras podem resultar em valorização ou desvalorização conforme o interesse do proprietário (melhor afluxo pode representar tanto maior facilidade de acesso quanto maior poluição sonora ou do ar), e (2) pela dificuldade de mensurar a exata valorização patrimonial de cada imóvel.

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: são aquelas imposições cuja receita tem destinação específica, isto é, a receita arrecadada deve ser gasta em despesas específicas, ao contrário da receita dos impostos.

Também são denominadas de contribuições parafiscais, pois sua finalidade extrapola o simples interesse de levantamento de recursos.

No Brasil, por exemplo, somente a União tem competência tributária sobre contribuições especiais e a receita dela arrecadada deve ser gasta na Seguridade Social (saúde, assistência e previdência social). A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é um exemplo deste tributo no Brasil.

EVASÃO FISCAL (SONEGAÇÃO E ELISÃO)

A evasão fiscal (também denominada de fraude fiscal ou sonegação fiscal) é o ato por meio do qual o contribuinte evita o pagamento de tributos, utilizando-se de procedimentos que violam diretamente a lei fiscal. Trata-se de um ato voluntário e consciente, em que o contribuinte busca omitir parte ou todo o tributo devido.

Em termos agregados, conceitua-se a evasão fiscal como uma deficiência específica de arrecadação tributária relacionada à diferença entre os pagamentos efetivos dos tributos e a obrigação legalmente estabelecida. Neste caso, é conhecida na literatura especializada pelo termo “*tax gap*” (“hiato tributário”).

É importante enfatizar, no entanto, que o “*tax gap*” não é exatamente igual à quantidade de receita adicional que seria arrecadada por uma imposição legal mais estrita, pois tal imposição pode afetar significativamente o cenário econômico (algumas firmas podem falir, os contribuintes podem modificar sua oferta de trabalho, os preços e as rendas podem ser alterados, e assim por diante), de tal forma que a base tributária seria certamente alterada.

Em termos econômicos, os problemas de evasão fiscal originam-se do fato de que as variáveis que definem a base tributária (rendas, vendas, rendimentos, riqueza, entre outras) não são observáveis. Isto é, um observador externo não pode identificar o valor real da base tributária de um indivíduo, e daí não pode saber a sua verdadeira responsabilidade tributária. Assim, os contribuintes podem levar vantagem da informação imperfeita sobre sua responsabilidade fiscal e iludir a tributação.

Outro conceito relacionado à perda de arrecadação é o da elisão fiscal (ou economia de imposto), ato por meio do qual os indivíduos reduzem o pagamento de tributos de uma forma que não foi prevista pelos legisladores, mas que seriam permitidas pela lei.

A elisão é normalmente realizada por meio de transações estruturadas de forma a minimizar a responsabilidade tributária.

Nas palavras de **ANDRÉ MARGAIRAZ**, in *La Fraude Fiscale et Ses Sucédanés*:

"A elisão fiscal é reconhecida como tal, quando um contribuinte recorre a uma combinação engenhosa ou quando ele efetua uma operação particular baseando-se numa convenção não atingida pela legislação fiscal em vigor. Ele usa o texto legal sem o violar: ele sabe utilizar habilmente uma brecha do arsenal fiscal".

Do ponto de vista legal, a evasão difere da elisão por ser aquela ilegal, e daí sujeita à punição (ao menos na teoria). Em relação à função econômica, entretanto, a evasão e a elisão têm similaridades muito fortes e, na maioria das vezes, mal podem ser distinguidas.

FACILITAÇÃO DE COMÉRCIO

A expressão “Facilitação de Comércio” (*“Trade Facilitation”*) diz respeito ao conjunto de medidas adotadas com o objetivo de promover as trocas comerciais conduzidas entre as nações. Assim, envolveria aspectos relacionados à modernização das instalações por onde transitam as mercadorias, retirada de restrições, simplificação e racionalização de trâmites administrativos normalmente utilizados, harmonização de normas, regras e processos, e a adoção de procedimentos ditos desburocratizantes, envolvendo o setor público e o privado, naquilo que diz respeito ao controle e à verificação das mercadorias, ao caráter logístico, aos pagamentos internacionais relacionados, às autorizações (licenciamentos) necessárias para a realização das operações de importação e exportação, bem como a outros aspectos relacionados com a entrada ou a saída das mercadorias de um determinado país.

Assim, através da “facilitação do comércio” se objetivaria alcançar uma maior agilidade e eficiência na condução do comércio internacional, bem como proporcionando novas e melhores oportunidades para a ampliação da corrente de comércio.

O tema “facilitação de comércio” foi incluído para negociações internacionais durante a Conferência Ministerial da OMC, realizada em Cingapura, em 1996, juntamente com outros temas, não menos importantes, como Investimentos, Políticas de Concorrência e Transparência em Compras Governamentais.

Durante as negociações internacionais realizadas em Genebra, em 2004, os países optaram por priorizar as negociações relacionadas à Facilitação de Comércio, deixando para trás os demais temas que haviam surgido em Cingapura. Deste modo surgiu o Acordo sobre Facilitação do Comércio, parte do chamado “Pacote de Bali”, resultante da 9ª Conferência Ministerial da OMC, realizada em Bali, na Indonésia, entre 3 e 7 de dezembro de 2013.

Apesar do avanço quanto ao aumento da corrente comercial, há severas críticas que podem ser feitas ao Acordo sobre Facilitação do Comércio, como as considerações sobre os controles tributários, fitossanitários e de saúde necessários às operações de comércio exterior. Cabe destacar aqui, o grande interesse das corporações multinacionais na redução dos controles, o que, conforme Santos (2014), permitiria definir a melhor localização para transferir os seus lucros para países de baixa tributação, reduzindo a arrecadação tributária nos demais países.

Referências:

OMC. Disponível em: http://www.wto.org/english/tratop_e/tradfa_e/tradfa_e.htm . Acesso em: 14 jan. 2015.

SANTOS, Dão Real Pereira. Dificultar o controle para facilitar o comércio.2014. Disponível em: http://www.auditoresfiscais.org.br/media/documentos/Analise_Acordo_de_Bali_-_Dao_Real.pdf . Acesso em 15 jan. 2015.

SOUZA, Maurício Jorge Pinto de and BURNQUIST, Heloísa Lee. Facilitação de comércio e impactos sobre o comércio bilateral. *Estud. Econ.* [online]. 2011, vol.41, n.1, pp. 91-118. ISSN 0101-4161. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-41612011000100004> .

UNAFISCO SINDICAL - Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil Considerações sobre a aduana brasileira. Rio de Janeiro: 2006. Disponível em: < http://www2.unafisco.org.br/noticias/boletins/2006/novembro/2245_consideracoesaduana_brasileira.pdf >. Acesso em 15 jan. 2015.

FATO GERADOR

Fato Gerador é uma expressão jurídico-contábil que define um fato ou conjunto de fatos previamente definidos cuja ocorrência dão origem à constituição de uma obrigação jurídica (obrigação tributária) de pagar um determinado tributo.

Alguns especialistas em Direito Tributário distinguem dentro do conceito de Fato Gerador dois elementos: a **hipótese de incidência**, o fato descrito na hipótese legal, e o **fato imponible**, a ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência.

No Brasil, o Código Tributário Nacional (CTN) utiliza a expressão Fato Gerador tanto para o momento que se refere ao que se denomina hipótese de incidência quanto ao fato imponible, deixando para que o intérprete da norma reconheça o significado referido segundo o contexto em que se encontra.

O Fato Gerador pode gerar dois tipos de obrigação tributária: a principal, que gera o crédito tributário, e a acessória, que impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure uma obrigação principal.

Fatos geradores podem ser classificados segundo diversos critérios: **quanto a quantidade de atos**, em simples - constituídos de um só elemento - e complexos - constituído por um conjunto de atos; **quanto ao momento de ocorrência**, em instantâneos - quando se consuma em momento dado (como por exemplo, nos casos do ICMS/IVA), periódicos - quando seu ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo (como por exemplo, no caso do imposto de renda; **espacial** - local onde ocorre o fato gerador (desembaraço aduaneiro); ou **temporal** - momento em que ocorre o fato gerador.

Importante destacar que, em obediência aos **princípios contábeis da oportunidade e da competência**, as despesas e receitas devem ser registradas no momento de ocorrência do fato gerador, ou seja, no momento de sua efetiva ocorrência, independentemente de seu pagamento.

FEDERALISMO FISCAL

Federalismo é uma forma de organização do Estado Nacional presente em vários países do mundo, na qual a administração pública é composta pela soma de várias unidades subnacionais com a mesma capacidade de autonomia e representatividade. São autônomos porque possuem competências e prerrogativas garantidas pela constituição formadora do Estado federado, mas não possuem a soberania reconhecida internacionalmente. Argentina, Brasil e México são exemplos de Estados organizados de forma federada. O Uruguai, por sua vez, é um país Unitário.

Federalismo Fiscal é a expressão da organização das finanças públicas no pacto federativo. A distribuição das competências tributárias e a repartição das receitas, por um lado, e das responsabilidades das despesas públicas, por outro, definem o Federalismo Fiscal.

Em geral, a organização federalista do Estado baseia-se em princípios tais como a alocação eficiente de recursos, a ampliação da participação política da sociedade e a proteção das liberdades básicas e dos direitos individuais. Em resumo, o que se busca é garantir a melhor alocação dos recursos nacionais com a descentralização da produção dos bens e serviços públicos nos diferentes níveis de governo.

Podem ser identificados quatro princípios como pilares do arranjo federativo: a autonomia, a cooperação, o equilíbrio estrutural e a coordenação. Entendem os estudiosos que, além da autonomia dos entes federados e da cooperação entre os mesmos, cabe ao governo central (governo federal) viabilizar o **equilíbrio estrutural** entre as partes por meio de políticas de correção capazes de criar um quadro de justiça fiscal e exercer a **coordenação** por meio de instituições e regras que levem a uma cooperação entre o mesmo e os entes federados de forma a propiciar um ambiente de estabilidade econômica. Esta coordenação normalmente se dá por meio de políticas fiscal, monetária e financeira.

Em países com fortes disparidades regionais, o papel da União é fundamental para reduzir os desequilíbrios estruturais e assim manter a coesão federativa. A partilha da receita tributária entre os diversos entes federados viabiliza a autonomia destes, enquanto a redistribuição dos recursos intra-federativos representa o pacto federativo para garantir a coesão social por meio do atendimento plural das necessidades dos cidadãos.

FUNÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

Numa primeira aproximação, pode-se afirmar que a tributação é o meio pelo qual uma coletividade obtém os recursos necessários para arcar com determinadas despesas públicas. Desde a Antiguidade, têm-se exemplos de agentes incumbidos da tarefa de arrecadar tributos. Mas uma mudança importante se operou com a experiência da Modernidade: a criação do Estado.

Diferente de todas as formas de organização política precedentes, o Estado é a expressão da centralidade e da unidade do poder, a partir da noção de soberania. E, nesse contexto, a tributação é a principal forma de intervenção do Estado na economia. Pensar a função da tributação atualmente é pensar, portanto, o papel do Estado.

Inicialmente, o Estado foi criado como forma de limitação do poder real, inclusive no que tange à taxação. A imprevisibilidade da vontade do soberano produzia instabilidade comercial. Dessa forma, as Constituições elaboradas nessa época eram marcadas pelo ideal de liberdade e segurança, focadas principalmente na defesa e proteção da propriedade privada. Denomina-se esse modelo de *Estado Liberal*.

A partir do final do século XIX, mudanças paradigmáticas começaram a ocorrer no seio da sociedade, derivadas de uma série de reivindicações sociais, além da experiência catastrófica das duas Grandes Guerras. As Constituições dessa época passaram a reconhecer direitos sociais e difusos que extrapolavam a mera pretensão individual. Em outras palavras, cunhou-se a noção de que o Estado também tem um papel transformador da sociedade, induzindo políticas públicas de interesse da coletividade. Denomina-se esse modelo de *Estado Social*.

Os atores econômicos contribuem para a existência do Estado, viabilizando a consecução de políticas públicas. O gasto público com saúde, educação, moradia é financiado pelos recursos adquiridos por meio da tributação. Por essa razão, é possível dizer que há um dever fundamental de pagar tributos. É o preço que se paga por se viver numa sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.

Mas justamente quem mais tem capacidade contributiva costuma ser aquele que menos necessita de políticas públicas. Nesse caso, a legitimidade democrática dessa intervenção estatal fundamenta-se no princípio da capacidade contributiva, expressão do princípio de igualdade e da solidariedade em matéria tributária.

Portanto, a tributação tem uma segunda função tão importante quanto a primeira: ela é um poderoso instrumento de redução de desigualdades. Dependendo do modo como a tributação é estruturada, se progressiva ou regressiva, ela servirá, respectivamente, como meio de redistribuição ou de concentração de riquezas.

Isso significa dizer que a tributação pode contribuir efetivamente para a redução das desigualdades, uma vez respeitado o princípio da capacidade contributiva. Mas o contrário também é verdadeiro: a tributação pode radicalmente aumentar as desigualdades, na medida em que, de forma institucionalizada, favorece a concentração de riqueza. Os países em desenvolvimento conhecem políticas de redistribuição por meio do gasto público; poucos, no entanto, conhecem políticas de redistribuição de riqueza por meio da arrecadação – função essencial da tributação no âmbito do Estado Social.

GUERRA FISCAL

Guerra Fiscal, ou “**a corrida ao fundo do poço**”, é a disputa entre os diversos governos nacionais e infranacionais (estaduais/provinciais/departamentais e municipais), pelos investimentos privados usando como atrativo “incentivos” públicos.

Sob o argumento de gerar desenvolvimento econômico, riqueza e geração de renda para suas regiões, muitos governos têm promovido os mais variados incentivos fiscais para atrair investimentos privados nacionais e/ou internacionais. Tais incentivos vão desde a isenção completa de taxas e impostos até a construção de infra-estrutura, e mesmo das instalações das empresas, usando recursos públicos.

O resultado da Guerra Fiscal é bem discutível, mas há uma consequência que é indiscutível: a fragilização dos cofres públicos. Ou seja, como modernamente a decisão de investir, em geral, independe de critérios geográficos, os incentivos requeridos/ofertados operam como uma “taxa de instalação” (exigida pelas empresas). Essas transferências de recursos públicos para apropriação privada das empresas vulnerabilizam os cofres públicos de modo que outros serviços e/ou investimentos deixam de ser realizados. Para suprir essa falta de recursos, os governos lançam mão de endividamentos para cobrir os recursos que deixam de ser arrecadados. É interessante observar as consequências no que concerne à justiça fiscal: no tocante aos investimentos, há clara discriminação quanto aos pequenos investidores locais, que não tem acesso aos “incentivos”; o pagamento dos juros decorrentes do endividamento configura-se em uma transferência de recursos de toda a população para apenas um grupo de rentistas (muitas vezes os próprios beneficiários dos incentivos fiscais), ao passo que o próprio endividamento representa também uma transferência de recursos de toda a sociedade para as empresas beneficiárias desses “incentivos fiscais”.

Um exemplo interessante ocorrido no Brasil foi a guerra fiscal entre os diversos estados a propósito das instalações de diversas fábricas da indústria automobilística, que estavam sendo realocadas dos EUA e Europa para a América Latina, em especial para o Brasil. Vários estados comprometeram vultosos recursos públicos, seja na forma de financiamento direto, seja na forma de investimentos em infra-estrutura específicos, e todos tiveram suas finanças públicas ainda mais fragilizadas.

Partindo do pressuposto de que os investimentos privados ocorrem devido à projeção do retorno de capital, em termos de Justiça Fiscal, o ideal é as partes interessadas acordarem formas de todos os governos aproveitarem os investimentos das empresas de modo a maximizar a satisfação dos diversos interesses. Isso aconteceu, por exemplo, com a implantação de condomínios governamentais para instalação de hospitais regionais e outros investimentos empresariais, pelos quais os custos são compartilhados pelos vários municípios abrangidos por tais investimentos, de modo que todos conseguem apropriar-se proporcionalmente dos benefícios advindo de sua implantação.

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS - EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

O imposto sobre (grandes) fortunas ou riqueza é um imposto patrimonial sobre o estoque geral dos bens do contribuinte que tem sido preconizado como importante instrumento para diminuição da concentração da riqueza, como controlador dos fluxos de renda e de estoque de riqueza, e, em menor escala, como fonte para arrecadação de recursos. O que se sabe, por certo, é que o sistema capitalista tende à concentração de renda e de recursos e a instituição de tal imposto tem sido proposto como um eficaz mecanismo de diminuição da concentração da riqueza (a Suécia é um bom exemplo).

A Alemanha e a Suécia foram os primeiros países a instituir imposto progressivo anual sobre o capital no início do século XX. O imposto foi suprimido na Suécia em 2007, devido à redução da concentração da riqueza ao longo do século XX, e na Alemanha em 1996, pela Suprema Corte, com a justificativa de grande iniquidade horizontal entre os ativos imobiliários avaliados pelos seus valores cadastrais, altamente defasados, e os ativos financeiros avaliados a valores de mercado. Atualmente sua reedição na Alemanha voltou a ser debatida devido à atual crise econômica.

O ISF - Imposto sobre a Fortuna, atualmente aplicado na França, possui seis alíquotas progressivas, incide sobre a riqueza líquida que exceder a € 1.300.000 e se baseia nos valores de mercado de diferentes tipos de ativos, reavaliados a cada ano. Mas contém imperfeições, como a existência de regras de exclusão e a ausência de declaração pré-preenchida, de grande utilidade porque transcreve dados automaticamente pelo cruzamento de informações prestadas pelas empresas contratantes.

Na Argentina o imposto sobre a riqueza foi instituído em 1973 sob o nome Imposto sobre Bens Pessoais, sendo sua cobrança efetuada com base na Ley 23.966/1991 (e modificações posteriores). O patrimônio bruto é taxado com alíquotas progressivas ao que exceder o limite de isenção de 305.000 pesos argentinos. Os imóveis representam a maior parte da base tributável e sua arrecadação representa aproximadamente 2% da receita tributária e 0,3% do PIB.

No Uruguai foi instituído o Imposto ao Patrimônio há quase meio século, com previsão legal para sua extinção em 2024. Ele incide sobre a riqueza líquida acima de US\$ 135,550 (no caso de casais, o patrimônio conjunto acima de US\$ 271,100) com alíquotas progressivas de 0,7% a 1,6% para residentes e únicas para não-residentes. Representa aproximadamente 5% das receitas do país.

Outros países com tributação sobre o patrimônio incluem a Espanha (acima de € 700,000 ¹ com alíquotas de 0,2% a 2,5%), a Colômbia (acima de US\$ 409,000 com alíquotas de 1,15% em 2015, 1% em 2016 e 0,4% em 2017), Noruega (com alíquotas de 0,9% e 1,1%).

No Brasil, para aplacar as ações dos setores políticos mais progressistas, foi criada previsão constitucional para sua instituição, mas ardilosamente foi incluída a exigência de criação de

¹ Por ejemplo, suponiendo que el patrimonio de una persona lo constituye una vivienda habitual adquirida por 400.000 euros sin valor catastral, 500.000 euros en un depósito a plazo y valores de deuda pública y acciones por importe de 700.000 euros y un préstamo para adquirir dichos valores por importe de 200.000 euros. Su base imponible será de 1.600.000 – 300.000 – 200.000 euros, es decir de 1.100.000 euros.

Lei Complementar (que exige rito e quóruns especiais) que regulamente o imposto. É o único caso de não exercício de competência tributária no Brasil.

Os Estados Unidos da América, assim como outros países de língua inglesa - Reino Unido, Canadá, Austrália e Nova Zelândia - não obstante terem efetuado estudos sobre o tema, nunca instituíram imposto direto sobre Grandes Fortunas, mas atualmente, por iniciativa do Presidente Obama, tornada pública no Congresso Americano em fevereiro de 2015, em seu discurso sobre o Estado da União, os EUA voltarão a estudar o assunto.

Entre os principais países emergentes - BRICS - somente a Índia adota a tributação de grandes fortunas. Desde 1957 existe imposto anual sobre o patrimônio líquido com alíquotas progressivas, mas sua arrecadação é muito pequena, pois o imposto somente atinge bens considerados improdutivos, como jóias e imóveis vazios, desconsiderando-se os ativos financeiros e os imóveis residenciais e comerciais.

THOMAS PIKETTY, no capítulo XV do seu livro **O Capital no Século XXI**, propõe a criação de imposto mundial e progressivo sobre o capital, acompanhado de forte transparência financeira internacional, para regular o capitalismo patrimonial do século XXI e adaptá-lo ao mundo de hoje, por meio da atualização do programa social-democrata e fiscal-liberal do século XX.

O programa se baseia em duas instituições que devem continuar desempenhando papel central no futuro: o Estado social e o imposto progressivo sobre a renda. Ele deve ser repensado no contexto do capitalismo patrimonial globalizado do século XXI, tanto em termos de taxas de tributação como de suas modalidades práticas, por meio de uma lógica de troca automática de informações bancárias internacionais, de declarações pré-preenchidas e de valores de mercado, como forma de regulação eficaz da atual dinâmica de concentração mundial da riqueza.

Referências:

Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr. - Outubro/2011);

Imposto sobre Grandes Fortunas (Revista de Informação Legislativa - Brasília a. 37 n. 146 abr./jun. 2000 - Olavo Nery Corsatto);

O Capital no Século XXI (Thomas Piketty/2014);

<http://www.net-iris.fr/indices-taux/impots/43-isf-bareme-impot-solidarite-fortune>

<http://www.elpais.com.uy/el-empresario/el-impuesto-al-patrimonio-de-las-personas-fisicas-y-como-evitarse-dolores-de-cabeza.html>

IMPOSTO VERDE

O termo “imposto verde” costuma ser utilizado em sentido amplo, para designar impostos que tenham por objetivo primordial não a arrecadação, mas uma alteração de comportamento dos agentes econômicos, por meio da instituição ou majoração do tributo em razão da poluição provocada por um produto ou serviço. É a característica denominada de extrafiscalidade tributária, pela qual se institui uma taxaçaõ diferenciada sobre os produtos ditos tradicionais – ou elaborados de maneira tradicional - em relação àqueles considerados menos agressivos ao meio ambiente, procurando incentivar o consumo destes em detrimento daqueles.

Em face tanto do esgotamento dos recursos naturais quanto da deterioração da qualidade ambiental gerada pelos processos produtivos, iniciaram-se discussões acerca dos modelos de desenvolvimento econômico empregados no pós-guerras, destacando-se a Primeira Conferência Mundial sobre o Homem e o Meio Ambiente, organizada pela Organização das Nações Unidas - também conhecida como Conferência de Estocolmo, 1972 - e a publicação do documento “**Nosso Futuro Comum**” - **Relatório Brundtland**, que introduziu o conceito do *Desenvolvimento Sustentável*.

Nesse cenário de tensão entre os valores da defesa do meio ambiente sadio e do desenvolvimento econômico, procura-se dar aplicação e efetividade aos princípios do Direito Ambiental - Princípio da Precaução, Princípio da Prevenção, Princípio do Poluidor-Pagador - sobressaindo-se este último, uma vez que ao longo dos processos produtivos, além do produto pretendido, são gerados subprodutos, muitas vezes indesejados e por isso denominados “externalidades negativas”. São denominados externalidades por não integraram o custo produtivo, sendo transferidos para a coletividade, diferentemente do lucro, que fica exclusivamente para o produtor privado. Assim, o Princípio do Poluidor-Pagador objetiva internalizar esse custo relegado à sociedade, corrigindo uma distorção que a desconsideração das externalidades ocasiona no “mercado”, além da realização de justiça, impedindo que o lucro seja apropriado pelo produtor privado e o custo da poluição seja relegado ao público.

Porém, essa internalização dos custos das externalidades não acontece no mercado sem a intervenção dos governos. A atuação do Estado pode ocorrer mediante *mecanismos de direção* (imposição de normas permissivas ou proibitivas, definidoras de instrumentos de controle de emissões ou da limitação ao uso de recursos, da fiscalização e aplicação de sanção sobre os infratores e imposição do dever de reparação do dano) ou *de indução* (orientação dos agentes econômicos a comportamentos que o Estado considere menos danosos). O uso de mecanismos de indução apresenta-se mais simpático do que os mecanismos de direção, por não serem impositivos, mas reconhecerem benefícios aos agentes econômicos que se adaptarem aos níveis de poluição aceitáveis definidos pelo Estado. Assim, a internalização dos custos em razão das emissões ou danos causados ao meio ambiente pode servir também como forma de incentivo à pesquisa de novas técnicas de produção de insumos renováveis, que gerem menor impacto ambiental. Pode ser usado, então, como mecanismo indutivo de eficiência econômica, não obrigatória, deixando a critério de cada produtor a forma e momento para adaptação de seu processo produtivo de maneira e reduzir danos ambientais e a carga fiscal sobre o produto.

Assim, os chamados impostos verdes surgem como uma interação entre os ramos do Direito Ambiental e Direito Tributário, buscando, por meio da extrafiscalidade dos tributos a justiça na atribuição das externalidades negativas ao valor dos produtos e serviços que os geraram e uma orientação da produção e consumo por opções menos poluentes, incentivando a inovação e mudança de hábitos em direção a um desenvolvimento mais sustentável.

IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Imunidade Tributária

É o impedimento estabelecido pela Constituição Federal para criar tributos sobre determinados objetos ou pessoas, de modo tal que nem ocorre o fato gerador/imponível. Pode se dizer que é a não incidência de tributo sobre certos bens, pessoas, patrimônio ou serviço, pois os entes tributantes (União, Estados e Municípios) são impedidos de criarem os correspondentes impostos. É um limite ao poder de criação de impostos de tal modo que a Constituição define que em tais casos a hipótese de incidência simplesmente é afastada e é como se não ocorresse.

As imunidades podem ser classificadas de objetivas, quando relativas a um determinado bem específico (livros e jornais, por exemplo), ou subjetivas, quando destinadas ao sujeito beneficiário (templos de qualquer culto, sindicatos de trabalhadores, por exemplo).

Vejamos o caso do imposto sobre a propriedade imobiliária: sempre que ela existir, o poder público cobra de seu proprietário, exceto no caso de templos religiosos e quando o proprietário é outro ente político (União e Estados). Neste último caso, trata-se da *imunidade recíproca* pela qual um ente não pode instituir imposto sobre outro. Outro exemplo é a imunidade na cobrança de IR por parte da União sobre as rendas dos demais entes políticos.

Isenção Tributária

É a dispensa prévia, por lei, do pagamento do tributo em uma situação em que normalmente incidiria. A isenção ocorre quando uma lei define que em determinada situação em que ocorra o fato gerador/imponível, o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação tributária. Podemos dizer que a isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Quem pode conceder a isenção? Somente o ente federativo que tem a competência constitucional para criar o tributo. Portanto, a União não pode conceder isenção de tributo que é de competência dos Estados e/ou dos Municípios e vice-versa. Por exemplo: O governo federal não pode isentar o contribuinte do pagamento de IPTU, que é de competência dos Municípios.

A isenção pode ser concedida em caráter geral ou individual, condicionada ou incondicionada e por prazo certo ou por prazo indeterminado (podendo ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, respeitados os demais princípios constitucionais, como a anualidade, por exemplo).

Alguns exemplos de isenções do Imposto de Renda são: o ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de pequeno valor; a alimentação, o transporte e os uniformes ou vestimentas especiais de trabalho fornecidos gratuitamente pelo empregador a seus empregados; os rendimentos auferidos em contas de depósitos de poupança.

A isenção é um importante instrumento de política tributária podendo ser usado tanto como fator de distribuição de renda, tal qual na isenção de impostos sobre a cesta básica, como fator de estímulo a atividades econômicas que a sociedade entenda como estratégicas para seu desenvolvimento, tal qual para estímulo de novos setores econômicos. As isenções são genéricas regulando fatos antes de sua ocorrência. O problema para a Justiça Fiscal é a utilização deste importante instrumento em situações em que benefício é apropriado

individualmente sem que a sociedade tire proveito, ou seja, quando o custo da não arrecadação do tributo é maior do que o benefício auferido pela sociedade.

Diferenças entre Imunidade e Isenção

- São duas diferenças básicas.
- Em termos de fonte, enquanto a imunidade origina-se no texto constitucional, a isenção encontra-se na lei.
- Quanto à incidência, na imunidade, ainda que ocorra o fato gerador/imponível, há uma vedação de tributar determinadas pessoas ou bens e serviços, de modo que não existe a incidência tributária. Já a isenção é a dispensa do pagamento do tributo, ou seja, ocorre o fato gerador, a incidência tributária, mas o ente federado que instituiu o tributo abstém-se de cobrá-lo.

ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O vocábulo *isonomia* transmite a ideia de *igualdade*. Na área jurídica, a isonomia pode ser definida como a igualdade de todos perante a lei. Mas este conceito precisa ser relativizado na medida em que nem sempre os cidadãos se encontram em igual situação na sociedade. Então, entende-se como tratamento jurídico isonômico considerar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da desigualdade.

No direito tributário, a *isonomia tributária* é considerada uma das principais regras gerais sendo também conhecida como princípio da *igualdade tributária*. A *isonomia tributária* estabelece que não haverá tratamento diferente para contribuintes que se encontrem em situação de igualdade jurídica. Deve-se assegurar aos contribuintes em situações iguais os mesmos direitos, prerrogativas e vantagens, assim como, exigir-lhes as obrigações correspondentes.

Da idéia de isonomia decorrem dois conceitos: **as equidades horizontal e vertical**. Pela primeira, os contribuintes sob uma mesma condição econômica não devem ser distinguidos e devem, portanto serem tratados de forma igual, já a equidade vertical estabelece que indivíduos em condições econômicas diferentes devem ser tratados de forma diferente levando-se em conta a situação. Assim, contribuintes que ganham X devem contribuir da mesma forma e montante, independentemente de outros fatores externos, tais como ocupação profissional ou função por eles exercida. Já contribuintes que recebem diferentes valores de X devem ser tratados levando-se em conta essas diferenças. Este tratamento pode ser proporcional, sempre a uma mesma taxa ou percentual, regressivo ou progressivo, conforme a taxa ou proporção final de suas participações sejam decrescentes ou crescentes à medida que cresce a renda X.

Tabela 1: Equidade Horizontal: mesma renda, mesmo resultado

| | Renda auferida | Imposto devido (10%) |
|----------------|----------------|----------------------|
| Contribuinte 1 | 100 | 10 |
| Contribuinte 2 | 100 | 10 |
| Contribuinte 3 | 100 | 10 |

Tabela 2: Equidade vertical: diferentes rendas, diferentes tratamentos

| | Renda auferida | Regressiva (iniquidade) | Proporcional (Neutra) | Progressiva |
|----------------|----------------|-------------------------|-----------------------|-------------|
| Contribuinte 1 | 100 | 10 | 10 | 10 |
| Contribuinte 2 | 200 | 18 | 20 | 22 |
| Contribuinte 3 | 300 | 24 | 30 | 36 |

"NA ORIGEM E NO DESTINO"

A literatura tributária internacional cunhou o termo "*border tax adjustments*" (BTAs), ou "*Ajustes Fiscales en Frontera*" (em espanhol), para tratar da incidência dos tributos sobre a circulação de mercadorias entre países.

Dois princípios podem ser utilizados para a realização dos Ajustes Tributários interpaíses: o do Destino e o da Origem.

Pelo princípio da origem, tributam-se as exportações e tudo o que é produzido e consumido internamente no país. Os produtos importados (produzidos no exterior) não são tributados.

Segundo o princípio do destino, a incidência se dá sobre as importações, ou seja, elas ficam sujeitas ao mesmo sistema de tributação dos produtos domésticos, enquanto as exportações são completamente desoneradas.

Assim, o princípio da origem implica que o imposto incide sobre a produção, enquanto o do destino tributa o consumo dos bens.

O mesmo conceito é válido para as operações interestaduais nos regimes federativos: com a adoção do princípio do destino, a tributação em cada ente federativo recai sobre o consumo de bens ocorrido no respectivo território, enquanto que no princípio da origem o tributo incide sobre a produção.

O Brasil, por exemplo, adota o princípio da origem na tributação interestadual, mas não em sua totalidade. No caso brasileiro, o princípio da origem é apenas em parte aplicado, já que um percentual da arrecadação cabe ao Estado onde se situa a indústria e outro percentual ao Estado de destinação dos produtos. Tal sistema é denominado de "misto" na literatura especializada.

A adoção do princípio misto (origem/destino) traz problemas para os Estados exportadores, sendo uma das principais causas da "guerra fiscal". Quem produz mais arrecada mais e, conseqüentemente, tem mais "munição" nesta guerra fiscal.

A solução para diminuir a competição tributária, os custos das empresas e tornar mais igualitária a distribuição de receitas públicas é a adoção do princípio do destino, ou seja, todos os produtos consumidos em determinado Estado, sejam produzidos nele ou não, devem gerar receitas para o Estado consumidor. Os bens nele produzidos, mas destinados à exportação ou a outros Estados não devem ser por ele tributados.

O principal entrave para a adoção do princípio do destino é a oposição dos Estados mais ricos da Federação, uma vez que tal princípio implica na redistribuição da receita tributária, favorecendo os Estados importadores líquidos, que são justamente os mais pobres.

O CAPITAL NO SÉCULO XXI

O Capital no século XXI, livro escrito pelo economista francês **THOMAS PIKETTY**, foi lançado na França em 2013.

O aspecto mais importante e destacado no trabalho de **PIKETTY** é o aumento da desigualdade no mundo, algo que tem sido constantemente alardeado nos últimos tempos, e as consequências que podem advir dessa desigualdade.

PIKETTY utiliza uma imensa quantidade de dados estatísticos, ampliando em muito o alcance das conclusões apresentadas. Assim ele consegue demonstrar o aumento da desigualdade de renda e, principalmente, o aumento da desigualdade de riqueza.

O livro mostra que a concentração de riqueza tem variado ao longo dos séculos em todo o mundo, porém os números nunca chegaram a ser animadores e, para os próximos anos, demonstram uma tendência a atingir um nível de concentração bem maior do que em períodos anteriores. Assim são apresentadas diferentes informações e dados que mostram como as propriedades estão concentradas nas mãos de poucas pessoas desde o século XVIII até o início do século XXI. O livro foi baseado principalmente nos países que apresentam maior quantidade de informações e dados, França e Grã Bretanha — que já possuíam boas informações para o século XVIII —, Estados Unidos, Japão e Alemanha, porém procura estender a análise para os demais países.

Um dos aspectos fundamentais é a consideração de que a concentração de riqueza deve aumentar desde que a taxa de retorno do capital (r), aquilo que é recebido como remuneração pelos valores investidos, seja maior que a taxa de crescimento da economia (g), ou seja: $r > g$. Isto significa que a riqueza detida pelos que já são ricos deve aumentar mais que proporcionalmente à riqueza total do país, caracterizando um movimento de concentração da riqueza. Este fenômeno é mais evidente em períodos de baixo crescimento econômico, o que parece ser uma situação mais comum, em termos mundiais, do que a situação oposta, quando há períodos de elevado crescimento econômico, o que pode ser observado pelos dados fornecidos no livro de **PIKETTY**.

PIKETTY mostra que em quase toda a história econômica, o crescimento é, normalmente, próximo de 0 ou 1% ao ano, sendo raros os momentos em que o crescimento ultrapassa o patamar de 4 ou 5%, como foi observado no século passado, entre os anos 50 e o início dos 80. Dessa maneira, pode-se prever ainda mais concentração, já que o retorno do capital tem se mantido em taxas bem maiores do que as taxas de crescimento das economias.

PIKETTY destaca ainda a existência de forças que trabalham no sentido de aumentar a desigualdade (chamadas por ele de “forças divergentes”) e outras que operam contrariamente à desigualdade (“forças convergentes”), destacando entre estas a difusão do conhecimento, que pode gerar o aumento da renda da população.

A criação do Imposto de Renda, resultou em uma maior quantidade de informações sobre a renda e a riqueza, trazendo maior transparência à análise da desigualdade. Piketty destaca que, através da tributação se pode enxergar uma melhora na distribuição da renda e da riqueza, particularmente pela tributação do estoque de riqueza (como é o caso do Imposto

sobre Grandes Fortunas-IGF), o que tem sido propagandeado por importantes líderes mundiais, como o presidente dos Estados Unidos.

Referências:

PIKETTY, Thomas. O capital no Século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

O QUE TORNA O SISTEMA TRIBUTÁRIO INJUSTO?

O sistema tributário de uma nação é a principal forma de financiamento do Estado e, conseqüentemente das despesas por este incorrida para as várias funções e serviços que este presta a sua população, porém esta captação de recursos pode ocorrer de um modo justo ou injusto.

Desde tempos pré-bíblicos sempre houve alguma forma de coleta de recursos para suprir as necessidades sociais. Com a instituição do Estado, essa arrecadação estruturou-se, de uma forma ou outra, na tributação. No começo o imposto era cobrado simplesmente “por cabeça”, mas a complexidade da vida econômica evoluiu e hoje em dia cada país possui seu sistema de impostos e taxas estabelecidos de forma a arrecadar os recursos de maneira mais eficaz possível. Assim, há casos de impostos que tributam o consumo, outros a renda e outros, ainda, o patrimônio. Outro atributo desejado de um Sistema tributário é a justiça fiscal: grandes movimentos sociais tiveram o questionamento da distribuição do ônus tributário entre as classes sociais como suas principais causas.

Em cada uma das bases tributárias (consume, renda e patrimônio) procura-se aplicar o princípio da capacidade contributiva pelo qual as pessoas devem contribuir de forma variável conforme essa capacidade contributiva varie. Neste sentido, a questão da progressividade, pela qual a tributação é crescente conforme cresça a capacidade contributiva, deve ser aplicada sempre que possível de forma a gerar uma arrecadação de recursos justa.

Em virtude de cada espécie de imposto ter a sua própria peculiaridade, nem sempre é possível (técnica ou por questão política) estabelecer alíquotas progressivas, de modo que um sistema tributário contará com uma composição de impostos progressivos, neutros e mesmo regressivos. Entende-se que imposto regressivo é aquele que incide mais sobre quem pode menos, e esta é uma forma de arrecadação de recursos injusta.

Na disputa pelo bolo tributário pode-se visualizar a correlação de força existente entre as classes em uma sociedade, pois cada uma luta para que outra fique com parte do que seria o seu ônus tributário. O economista **NICHOLAS KALDOR** definia que é no sistema tributário que se materializa a divisão do poder em uma sociedade, razão pela qual afirma-se que *“Reforma Tributária é fazer com que o outro pague mais imposto e eu menos”*.

Para que se evite um sistema tributário injusto, é importante que a aplicação de todos os impostos incorporem critérios de justiça fiscal pelos quais os contribuintes com menor renda não suportem ônus tributário maior do que o ônus imposto às pessoas com maior renda e/ou patrimônio, que a distribuição de renda pós aplicação do sistema tributário não seja pior do que a situação anterior a sua aplicação, e que os extratos sociais desprovidos financiem gastos governamentais destinados à apropriação pelos extratos melhor aquinhoados.

PARAÍSO FISCAL

Paraíso fiscal é o país ou localidade autônoma com capacidade jurisdicional, isto é, de ter suas próprias leis, que oferece condições muito vantajosas para a aplicação de recursos estrangeiros de origem desconhecida. Estas condições são basicamente sigilo fiscal e, principalmente, societário, além da baixa ou nula tributação da renda. As empresas sediadas em paraísos fiscais normalmente não estão obrigadas, pelas legislações destas praças, a manter uma contabilidade escriturada, de acordo com as regras internacionalmente aceitas.

O paraíso fiscal funciona como uma espécie de “entrepasto financeiro” onde são depositados recursos oriundos de atividades econômicas que envolvam um ou mais países com sistemas jurídico-tributários que não poderiam ser considerados paraísos fiscais. Ou seja, os recursos que circulam em um paraíso fiscal sempre têm origem na economia real.

Não existe uma relação direta e necessária entre recursos aplicados em um paraíso fiscal e atividades ilícitas ou criminosas. Contudo, o sigilo quase absoluto e a baixíssima ou inexistente tributação faz com que uma parcela muito significativa de todo o dinheiro sujo internacional procure estas localidades para se “esconder”. Para tanto, o paraíso fiscal opera com diversos mecanismos que tornam quase impossível o rastreamento dos recursos oriundos de atividades ilícitas. Como exemplo destes mecanismos, podemos citar as “ações ao portador”. “Ações ao portador” são títulos de propriedade (parcial ou total) de uma pessoa jurídica, identificadas por um código sem que haja registro do nome dos seus titulares. Nem mesmo a instituição depositária precisa saber quem é o real titular daquela riqueza!

Operações comerciais podem ser total ou parcialmente liquidadas nessas praças sem que o país ou os países em que as operações econômicas tenham realmente ocorrido (produção, extração de matérias-primas, prestação de serviços etc) tomem conhecimento, diminuindo-lhes assim as bases de incidência ou até mesmo eliminando a tributação que seria imposta pelos Estados Nacionais.

A existência dos Paraísos Fiscais afeta diretamente a Justiça Fiscal na medida em que fornece os instrumentos e abrigo às operações financeiras que destinam a encobrir a evasão de impostos, que, conseqüentemente, fragiliza as arrecadações dos Estados. Acrescente-se que os únicos que têm acesso a tais operações envolvendo os paraísos fiscais são as empresas (multinacionais em geral que usam as fronteiras como instrumento para alocação menos onerosa de seus lucros) e os indivíduos ricos e ultra-ricos. Para suprir a diminuição de suas arrecadações tributárias, os Estados Nacionais têm recorrido à tributação sob bases de incidência regressivas, como o faturamento das empresas ou sobre o consumo de bens, por não conseguir alcançar os lucros e os patrimônios justamente da parcela mais rica de suas populações, aumentando ainda mais o processo de concentração de renda no mundo.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Um ditado popular diz que apenas duas coisas são certas na vida: a morte e os impostos. A morte não se tem como evitar, é verdade. Já os impostos desfrutam de mecanismos pelos quais é possível diminuir seu impacto, ou até mesmo evitá-los.

Esses mecanismos são de duas naturezas:

- **Ilegal** – a evasão fiscal, pela qual o contribuinte recorre a um crime para não pagar ou pagar menos do imposto devido,
- **Legal** – a elisão fiscal (*elusión fiscal*), em que o contribuinte vale-se de meios legais para diminuir seu ônus tributário.

Elisão fiscal pode ser também denominada de economia fiscal e, mais comumente, de planejamento fiscal/tributário. Trata-se do conjunto de atos lícitos, praticados pelo sujeito passivo, com a finalidade de diminuir ou excluir a obrigação tributária, pela não ocorrência do fato gerador ou ocorrência em aspectos quantitativos menores.

Importante destacar que a prática elisiva ocorre antes da ocorrência do fato gerador, sem que se pratique nenhuma ação simulatória. Assim, o planejamento tributário é um conjunto de **sistemas legais** que visam diminuir o pagamento de tributos.

O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe aprouver, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a administração tributária deve respeitá-la.

A elisão divide-se em duas espécies:

- **Aquela decorrente da lei** – quando a própria lei autoriza expressamente uma economia fiscal ou induz um procedimento que resulta nessa economia. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios. Os regimes tributários relativos às pequenas e médias empresas, assim como modelos simplificados de declaração de imposto de renda, são outros exemplos.
- **Aquela que resulta de lacunas e brechas existentes na lei** – quando o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonizem com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe (uma omissão proposital) ou uma lacuna (uma omissão não proposital), ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

A evasão fiscal é um ato doloso, criminoso, pelo qual o contribuinte omite a ocorrência do fato gerador no intuito de não pagar o imposto devido.

Entre as duas práticas pela diminuição do ônus tributário, surge um produto dos escritórios advocatícios através do qual reveste-se o objetivo de sonegar impostos de atos legais que lhe dão a aparência de legalidade: o **planejamento tributário abusivo**. Neste, de fato, os atos legais tendentes a formar o fato gerador são formalmente legais, mas eles encobrem a verdadeira natureza do negócio para diminuir ou suprimir o verdadeiro ônus tributário. Em outras palavras, o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a ocorrência da obrigação tributária, a fim de enquadrar-se em regime fiscal mais favorável ou obter uma vantagem fiscal específica. Um exemplo típico é a operação conhecida como “casa-e-separa”: uma venda de

um terreno é simulada pela constituição de uma nova empresa formada pelo comprador e vendedor que integralizam o capital com dinheiro e o terreno, respectivamente, e, subsequentemente, no mesmo dia até, realizam o distrato social em que o comprador recebe o terreno e o vendedor, o dinheiro.

A questão da abusividade já foi superada nos EUA desde o ano de 1935, no emblemático caso **Gregory v. Helvering**, quando a Suprema Corte decidiu que o planejamento tributário é, a priori, um direito do contribuinte, enquanto forma de redução da carga tributária, mas desde que não se configure como uma forma de ocultar ou simular negócios jurídicos tributáveis, hipótese na qual se torna abusivo e ilegal.

Na América Latina em geral a discussão do planejamento tributário abusivo ainda não está pacificada e tem se tornado uma grande fonte de injustiça fiscal, na medida em que vultosos recursos conseguem deixar de ser recolhidos através de mecanismo legais, mas que acabam sobrecarregando o ônus tributário sobre o restante da população.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

É o preço praticado na compra e venda (transferência) de bens, direitos e serviços entre empresas vinculadas - particularmente pelas companhias multinacionais, responsáveis por pelo menos 65% do comércio internacional – que muitas vezes é manipulado para mais ou para menos, divergindo do preço de mercado praticado por empresas independentes. Esse preço artificialmente estipulado visa a reduzir o pagamento do imposto de renda sobre o lucro no país em que a tributação é maior, transferindo o lucro para outro país ou paraíso fiscal que não tribute a renda ou a tribute com alíquota muito reduzida. É uma forma de planejamento tributário utilizada pelas grandes empresas e multinacionais para reduzir o pagamento de tributos em todo o mundo.

A fim de coibir essa prática de super e subfaturamento de preços, a maioria dos países estabeleceu leis para controlar e fiscalizar os preços praticados pelas multinacionais nas transações com suas vinculadas no exterior e nas transações com paraísos fiscais, estabelecendo preços parâmetros considerados como médios de mercado. O principal objeto da lei é inibir a transferência de lucro para empresas vinculadas no exterior em operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos. Assim, o objetivo da legislação de Preços de Transferência é determinar os preços máximos (preço parâmetro) nas operações de importação e os preços mínimos (preço parâmetro) nas operações de exportação. Dessa forma, o preço praticado pela empresa é comparado com o preço parâmetro estabelecido pela legislação, e a diferença apurada (se houver) será tributada no Imposto de renda. No caso de importação, a empresa costuma praticar um preço elevado, maior que o preço de mercado, visando aumentar o custo no país importador e com isso reduzir o lucro. Assim, se o preço praticado for maior que o preço parâmetro (estabelecido na legislação), a diferença será tributada pelo Imposto de Renda. Já na exportação ocorre o contrário, a empresa pratica um preço menor que o de mercado, visando a reduzir a receita tributária no país exportador com o objetivo de pagar menos Imposto de Renda. Neste caso, se o preço praticado for menor que o preço parâmetro (estabelecido na legislação), a diferença será taxada pelo Imposto de Renda.

Dessa forma, os preços praticados nas transações entre multinacionais e com paraísos fiscais estão sujeitos ao controle de preço de transferência de acordo com a legislação estabelecida pelo país.

A Justiça Fiscal é duramente atingida por essa prática das grandes empresas e multinacionais em pelo menos três pontos. Em primeiro lugar, ela afeta a concorrência empresarial – pilar do Capitalismo – já que as grandes empresas podem manipular preços e resultados econômicos de modo a operar em faixas de atividade que a concorrência que não tiver a mesma estrutura não possa competir e é obrigada a sair do mercado. Em segundo lugar, as receitas tributárias dos países são diminuídas pela prática de preços de transferência já que os lucros são transferidos para paraísos fiscais ou países com menor tributação. Em terceiro lugar, os salários dos trabalhadores são pressionados porque os resultados econômicos das empresas são artificialmente reduzidos já que maquiados pela transferência de seus lucros para os paraísos fiscais.

PROGRAMAS DE TRANSFERÊNCIA DE RENDA

Os programas de transferência de renda (ou programas de renda mínima, como ficaram mais conhecidos) surgiram nos países desenvolvidos no século XX, já no Pós-Guerra, como instrumentos de consolidação do Estado de Bem Estar Social.

O Reino Unido foi o pioneiro, quando criou o seu programa em 1948, tendo sido seguido pela Finlândia, em 1956, e pela Suécia, em 1957. Na Alemanha, uma lei federal criou, em 1961, um programa denominado auxílio social (*Sozialhilfe*), hoje denominado *Arbeitslosengeld II*.

Os Países Baixos introduziram esse tipo de proteção social em 1963 e a Bélgica em 1974. A França instituiu tardiamente o RMI (*revenu minimum d'insertion*), no ano de 1988.

Na América Latina, as políticas de renda mínima só surgiram na década de 1990, pautadas na ideia de focalização. Como exemplos, temos o *Progressa* (hoje, *Programa de Oportunidades*), do México, e o Programa Bolsa Família, do Brasil.

Os Programas de Transferência de Renda compõem o rol dos Programas Sociais, que inclui as políticas de Previdência, Saúde, Educação, Assistência etc, promovendo a segurança social da renda.

Tais programas são operados por meio da concessão de bolsas/auxílios financeiros sob determinadas condicionalidades, com presença (ou não) de contratos de compromissos com o cidadão que se habilita a recebê-los; e da concessão de benefícios continuados para cidadãos não incluídos no sistema contributivo de proteção social, que apresentem vulnerabilidades decorrentes do ciclo de vida e/ou incapacidade para a vida independente e para o trabalho.

Segundo LAVINAS² (1999), atualmente podem ser identificados basicamente dois tipos de programas de renda mínima: um que é baseado na garantia de um **imposto de renda negativo (IRN)** a todos aqueles que não dispõem do mínimo para sua sobrevivência; e outro, denominado **Renda Mínima Universal (RMU)**, que tem como objetivo a transferência incondicional de uma renda básica de mesmo valor a todos os indivíduos.

O que esses programas têm em comum é a ideia de racionalização dos sistemas nacionais de proteção social, o que significa a substituição das diferentes modalidades de benefícios por uma renda monetária única, permitindo aos beneficiários buscarem atender, diretamente no mercado, as suas necessidades básicas. A grande dificuldade da RMU é que se o seu objetivo for reduzir a pobreza, o benefício deve ser relativamente elevado, o que tornaria o programa excessivamente caro.

Já o IRN apresenta três desvantagens: 1) supõe que os recursos reais dos indivíduos sejam conhecidos; 2) requer enquetes sobre as rendas e as relações familiares; e 3) não pode ser concedido no exercício fiscal da obtenção das rendas. Os dois primeiros compõem o denominado custo de focalização do IRN, que é zero no caso da RMU.

Para os que advogam que, em função das restrições orçamentárias, somente uma política socialmente focalizada no pobre terá resultados expressivos, o IRN seria a escolha ideal. Por outro lado, os defensores da RMU alegam que o IRN interfere mais intensamente nas decisões

² LAVINAS, L. Combinando compensatório e redistributivo: o desafio das políticas sociais no Brasil. In: seminário Desigualdade e Pobreza no Brasil, 1999, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: Coord. Ricardo Henriques, IPEA, 1999.

de trabalho, desestimulando-o, e que o custo de focalização do IRN pode comprometer boa parte dos recursos do programa, o que justificaria a adoção da RMU.

A boa notícia é que todos esses programas, nos diversos países em que foram instituídos, têm contribuído decisivamente para a redução da pobreza, embora tenham poucos efeitos sobre a desigualdade de renda, principalmente por conta da regressividade dos sistemas tributários vigentes.

PROGRESSIVIDADE E REGRESSIVIDADE

O tema da progressividade em tributação dominou as discussões nas décadas de 1950 e 1960, durante a construção da Social Democracia alemã. No centro do debate está a justa distribuição da Carga Tributária segundo a capacidade de pagamento do contribuinte. Assim, contribuinte com renda maior ou com patrimônio maior, apresenta maior capacidade de pagamento de tributos e, portanto, deve arcar com maior ônus tributário. Um sistema tributário será tanto mais justo quanto utilizar indicadores que refletem as diferentes capacidades de pagamento, tais como a renda, o patrimônio e o consumo. A Teoria da Tributação Equitativa defende que renda, de preferência sobre a pessoa física é o indicador que melhor reflete a capacidade de pagamento e assim, o mais justo.

A **progressividade** ocorre quando o sistema tributário *“tributa proporcionalmente mais quem ganha mais ou proporcionalmente menos quem ganha menos”*. Isso ocorre quando predominam **impostos diretos** no sistema tributário nacional de um país. Já, a **regressividade**, em oposição, é quando o sistema tributário *tributa proporcionalmente mais quem ganha menos ou proporcionalmente menos quem ganha mais*. A regressividade existe devido à predominância de **impostos indiretos** no sistema tributário nacional de um país, os quais não levam em consideração a capacidade de pagamento do contribuinte, ou, em outras palavras, os que não dependem da condição econômica do contribuinte.

Como exemplo de regressividade podemos citar o Brasil, onde, em 2003, conforme POCHMANN (2008), o peso da tributação sobre o rendimento das famílias com até (02) dois salários mínimos mensais alcançou quase 49% (quarenta e nove por cento) enquanto uma família com rendimento superior a 30 (trinta) salários mínimos mensais comprometia menos de 27% (vinte e sete por cento) de sua renda com tributação. Estes dados revelam a natureza regressiva do sistema tributário brasileiro, caracterizada pela predominância dos tributos indiretos, conforme pode ser observado nos dados demonstrados no Quadro 1.

Quadro 01- Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total do Brasil de 2008 a 2012 (% da arrecadação total)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|------------------------------------|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Tributos sobre renda | 20,32 | 19,50 | 18,18 | 19,02 | 17,84 |
| Tributos sobre a folha de salários | 24,59 | 26,42 | 26,14 | 25,76 | 26,53 |
| Tributos sobre propriedade | 3,51 | 3,86 | 3,75 | 3,70 | 3,85 |
| Tributos sobre bens e serviços | 49,50 | 48,31 | 49,73 | 49,22 | 49,73 |
| Tributos sobre trans. financeiras | 2,02 | 1,78 | 2,10 | 2,19 | 1,95 |
| Outros tributos | 0,06 | 0,14 | 0,10 | 0,10 | 0,09 |
| Total da Receita Tributária | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |

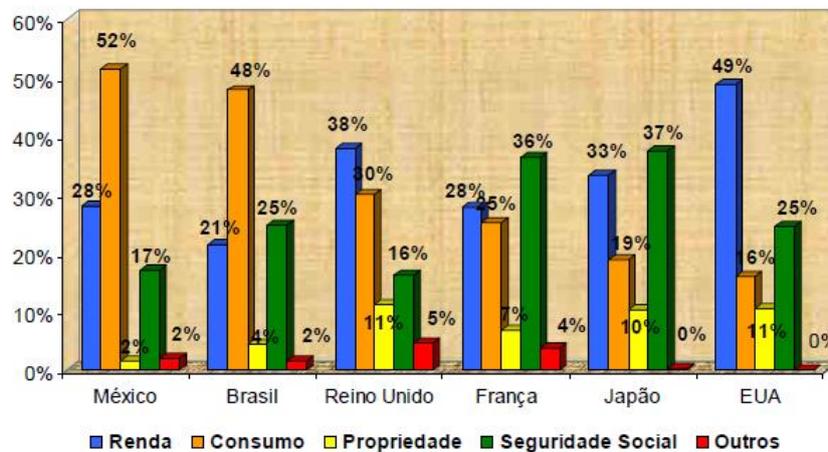
Fonte: Ministério da Fazenda, Receita Federal, (2013).

Os dados do Quadro 1 demonstram que grande parte da arrecadação provém de tributos sobre Bens e Serviços, representando em torno de 50% da arrecadação total do país, os quais, por serem indiretos, penalizam proporcionalmente mais os contribuintes com rendas menores. Os dados também mostram a baixa participação dos tributos sobre propriedade, um tributo direto, fato que beneficia o cidadão que tem maior nível de renda, comparativamente àquele contribuinte que destina praticamente 100% da sua renda ao

consumo de bens e serviços. Estes dados mostram que Brasil está na contramão da visão da Teoria de Tributação Equitativa. Este modelo repete-se nos demais países da América Latina, enquanto que os modelos mais progressistas são mais comuns nos países europeus.

A título de ilustração, o Gráfico 1 abaixo mostra a predominância **de tributos diretos (propriedade e renda)** nos países desenvolvidos (Japão, EUA e França) e **de tributos indiretos (consumo)** em países em desenvolvimento (Brasil e México). Como a tributação pode representar um importante instrumento de distribuição de renda de um país, a tendência é que em países onde predominam tributos indiretos, ou seja, que não levam em conta a capacidade contributiva, o sistema tributário exerce pouca ou quase nula capacidade de redução das desigualdades de renda.

Gráfico 01 – Arrecadação Tributária por Tipo de Tributo – Países Selecionados



Fonte: Copat e OCDE

REMESSA DE LUCROS E DIVIDENDOS

As empresas estrangeiras instaladas no país costumam enviar lucros e dividendos obtidos para sua matriz e sócios no exterior. Dividendo é a divisão dos lucros de uma empresa entre seus acionistas. Em quase todos os países essa remessa de lucros e dividendos é tributada pelo Imposto de Renda. Até 1995, o Brasil cobrava 15% de Imposto de Renda sobre essas remessas.

Mas a partir de 1996, O Brasil deixou de cobrar imposto sobre essas remessas, ou seja, a distribuição de lucros e dividendos passou a ser isenta de imposto de renda, (mesmo existindo o fato gerador/imponível) não há mais qualquer cobrança de Imposto de Renda sobre os lucros e dividendos distribuídos, inclusive aqueles remetidos ao exterior.

É preciso esclarecer que o lucro da empresa continua sendo tributado, mas depois, quando é distribuído o lucro aos sócios e acionistas, esta renda não sofre mais nenhuma taxaço, ao contrário da maioria de outros países, que tributa o lucro da empresa e também o recebimento de lucros e dividendos por parte das pessoas físicas e jurídicas beneficiárias.

No Brasil, a remessa de lucros e dividendos das empresas estrangeiras instaladas no país atingiu, no período de 2006 a 2013, o volume de US\$ 171,3 bilhões. Essa quantia representa um expressivo peso nas contas externas do país, porque eleva o déficit da balança de transações correntes, e faz aumentar a dependência do país de capitais estrangeiros para fechar as contas externas, segundo Nota Técnica 137 do Dieese. Se essa remessa de lucros e dividendos fosse tributada à alíquota de 15%, como era até 1995, o Brasil teria arrecadado US\$ 26 bilhões de Imposto de Renda nesses 8 anos. Em 2014, a remessa de lucros e dividendos ao exterior ficou em torno de US\$ 26 bilhões, o que resultaria em R\$ 10 bilhões de arrecadação de imposto.

ROUND-TRIPPING

A expressão “*Round-tripping*” significa uma viagem de ida e volta, onde uma pessoa ou coisa retorna ao lugar de onde ela partiu. Na área de negócios e no campo tributário, essa expressão é utilizada para designar uma operação de remessa de dinheiro ao exterior e o seu retorno ao país de origem, ou seja, o dinheiro faz uma viagem de ida e volta ao exterior. O objetivo desse tipo de transação é, em geral, evitar o pagamento de impostos (elisão fiscal) ou sonegar tributos (evasão fiscal) e, muitas vezes, visa a lavagem de dinheiro.

Um caso muito comum é quando uma empresa residente no país “X” manda dinheiro para outro país – um paraíso fiscal - onde é criada uma companhia “Y” (filial ou subsidiária) que, como estrangeira, investe o dinheiro no mercado financeiro ou de ações do país de origem “X” (o dinheiro volta para o país de onde saiu), onde, visto que a maioria dos países não tributa os rendimentos de estrangeiros, deixa de pagar o imposto de renda sobre os ganhos. Para as autoridades do país “X”, a investidora “Y” aparece como estrangeira e, por isso não paga imposto de renda sobre os rendimentos obtidos no mercado financeiro ou de ações no país “X”. E como a empresa “Y” está localizada num paraíso fiscal (exemplo: Suíça, Ilhas Cayman, Singapura etc), que geralmente não tributa os rendimentos ou cobra taxas muito baixas de imposto de renda, ela acaba não pagando imposto em lugar algum. Em outros termos, o rendimento do investimento fica livre do pagamento de imposto, uma situação denominada de “dupla não-tributação”.

Também podem ser denominadas de “*round-tripping*” as operações de lavagem dinheiro, quando o recurso é obtido por meio de uma atividade ilícita, ou de sonegação de tributos. Neste caso, o dinheiro deixa o país por meio de diversos canais, tais como superfaturamento, empresas de fachada no exterior, pagamento de serviços fictícios e assim por diante. Depois de passar pelas diversas fases de lavagem, o dinheiro retorna ao país de origem sob as mais diversas formas, como investimento de empresa estrangeira ou de empréstimo do exterior, completando assim a viagem de volta do dinheiro.

SISTEMA FISCAL/TRIBUTÁRIO E MODELO DE ESTADO

Algumas considerações sobre o Estado brasileiro e seu Sistema fiscal/tributário

O Estado é uma instituição político-administrativa criação da sociedade para propiciar-lhe o bem comum. Em geral, entre seus objetivos estão criar as condições necessárias e suficientes para garantir a independência e o desenvolvimento econômico e social de sua população, e, modernamente, garantir a democracia (onde implantada).

O principal mecanismo para viabilizar a realização de tais objetivos se dá por meio do sistema fiscal, a trajetória dos recursos públicos desde sua arrecadação, seu uso via gasto público e prestação de contas, ressaltando-se, em relação a este último tópico, a enorme relevância que adquire a transparência das contas públicas, elemento essencial para a viabilização do controle social e da democracia.

O modelo de Estado constituído por uma sociedade materializa-se, portanto, na forma como se organiza o seu sistema fiscal. Por outro lado, pode-se dizer que é o sistema fiscal que constitui a espinha dorsal do Estado e define o seu modelo e sua forma. Portanto, as decisões políticas relacionadas com o sistema tributário (fonte dos recursos) e com as políticas de gastos públicos (aplicação dos recursos) materializam no mundo concreto um modelo real de Estado, que nem sempre é o modelo estabelecido pela sociedade em suas Constituições. São as decisões políticas relacionadas com o sistema fiscal que determinam o modelo real, que pode transitar desde um Estado Institucional, também denominado Estado de Bem Estar Social, em que cabe ao Estado prover o bem estar, até o denominado Estado Residual em que é o mercado que está na base da estrutura de produção de bem estar, cabendo ao Estado um papel residual³.

Durante muitos anos foi aceito o argumento de que a Justiça Fiscal, a redistribuição da riqueza ou a diminuição das desigualdades sociais e regionais somente poderia realizar-se através do Gasto Público. Assim, despesas com saúde e educação direcionadas a camadas mais populares eram vistas como suficientes para promover a redistribuição de renda. Não obstante, tal argumento caiu por terra ao se analisar como se dá a distribuição do ônus da sustentação do Estado Nacional via sistema tributário. Observa-se que os sistemas tributários existentes na América Latina são, em maior ou menor grau, concentradores de renda, pois arrecadam mais justamente daqueles que tem menor capacidade contributiva.

A manutenção da desigualdade social, ou sua redução exageradamente lenta, pode ser analisada através da regressividade do sistema tributário que não tem ajudado na redução das desigualdades, pelo contrário, vem contribuindo para aumentar as disparidades sociais. Sistemas tributários injustos que privilegiam os detentores de capital e penaliza a classe trabalhadora e, sobretudo, os mais pobres, como são os sistemas tributários adotados pelos países da América Latina, sustentados majoritariamente em tributos sobre o consumo e menos sobre a renda e a riqueza, tornam-se, fator de promoção de desigualdades sociais.

De forma mais objetiva, um sistema tributário justo deve contribuir com a diminuição das desigualdades sociais, no entanto os modelos reais de Estado parecem caminhar em sentido contrário a essas perspectivas. Observa-se que os Estados devem gastar cada vez mais em

³ Conceitos e diferenciações entre os modelos mais comuns de Estado podem ser verificados no artigo “Os problemas da implementação da nova gestão pública nas administrações públicas latinas: modelo de Estado e cultura institucional”, de Carles Ramió Matas.

despesas compensatórias justamente porque seus sistemas tributários sustentam-se onerando mais justamente aqueles que podem menos.

Na realidade, é importante ressaltar que é no sistema tributário que se reflete a distribuição do poder fruto do conflito de interesses entre as classes sociais em um determinado país: as classes mais poderosas tenderão sempre a repassar o ônus da sustentação do Estado, bem como colocarem-se em melhores condições para apropriarem-se do Gasto Público.

Em suma pode-se dizer sem exagero que os sistemas tributários latino-americanos caminham em sentido contrário à ideia de promover justiça social, pois contribuem para a manutenção, senão o aprofundamento, da desigualdade social.

SOBERANIA TRIBUTÁRIA (OU SOBERANIA FISCAL)

A soberania é a capacidade política de um Estado exercer seu poder político em seu território sem submissão aos interesses de outro Estado. É atributo da entidade de direito público internacional, enquanto nação independente, em face de outras nações independentes.

Por sua vez, soberania tributária diz respeito à capacidade de instituir, arrecadar e fiscalizar tributos para satisfazer as necessidades das despesas estatais (daí porque é também denominada “soberania fiscal”). Estados nacionais que se estruturam em uma federação de outros Estados subnacionais (Estados, províncias ou departamentos), podem ter a soberania tributária distribuída e compartilhada com as soberanias tributárias das unidades federadas.

Assim a soberania tributária decorre da soberania estatal, mas não coincide com ela. Ainda que trate de uma parte de um todo maior, existe uma importante diferença quanto à abrangência espacial: enquanto a soberania estatal está limitada ao território do Estado podendo, no âmbito do direito internacional público, ampliar-se ou ser compartilhada por via de tratados internacionais, a soberania tributária, que delimita o âmbito de incidência do sistema tributário criado pelo Estado autônomo, pode transbordar de suas fronteiras, sem a oposição de outro Estado soberano, e atingir alguns fatos geradores de tributos ou pessoas (contribuintes) fora do seu território (o que pode gerar a chamada dupla tributação). Assim, no âmbito do direito tributário internacional, os tratados para evitar a dupla tributação são medidas para limitar a soberania tributária, com o fim de evitar ou diminuir a dupla tributação da renda ou patrimônio. A soberania tributária é delimitada (1) pelas normas internas que instituem o sistema tributário do Estado, e que, modernamente, na maioria dos Estados, compreende alguns fatos geradores relacionados com residentes do próprio Estado ocorridos no estrangeiro, e (2) pelos tratados internacionais com efeitos tributários.

Por outro lado, há Estados que exercem sua soberania tributária de forma tal a gerar uma “indústria financeira local” a serviço do capital internacional de forma tal que delimitam seus sistemas tributários de tal forma que diminuem ou mesmo anulam a tributação da renda e capital com o intuito de atrair capital e residentes (pessoas físicas ou jurídicas) de outros países. A consequência dos modelos tributários desses “paraísos fiscais” é a diminuição/erosão das capacidades tributárias dos demais e, conseqüentemente, das capacidades desses em atender as demandas sociais de suas populações. Casos mais “amenos” em que alguns Estados criam tratamentos diferenciados de algum imposto para contribuintes especiais (sejam todos os estrangeiros, sejam apenas uma empresa a receber um benefício fiscal) também os tornam parte na chamada competição tributária internacional (ou mesmo subnacional), também conhecida por “guerra fiscal”.

A Justiça Tributária é frontalmente agredida pela competição tributária internacional e subnacional na medida em que os benefícios fiscais – isenções e outros privilégios – são direcionados e apropriados unicamente pelos detentores de capital, que deixam de recolher seus impostos, minam a concorrência empresarial desequilibrando o mercado e o emprego nacionais e transferem o encargo das despesas públicas para os demais contribuintes. A crise de 2008 na Europa desvendou a fragilidade das soberanias tributárias causada pelos “paraísos fiscais” e a competição tributária internacional ao mostrar a incapacidade dos Estados em arrecadar recursos e a transferência do ônus para a sociedade (mais impostos, menos benefícios sociais, maior tempo para aposentadoria etc).

TAXA SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS

A Taxa sobre Transações Financeiras – TTF é uma campanha internacional pela criação de um imposto/taxa sobre as transações financeiras internacionais – inclusive as que envolvem câmbio de moedas, ações e derivativos em mercados de especulação.

Os dois principais objetivos da criação da TTF são a regulação dos fluxos financeiros internacionais e a arrecadação de recursos para o enfrentamento de problemas globais.

Desde que se iniciou a liberalização dos fluxos financeiros internacionais ocorreu uma fragilização dos sistemas financeiros nacionais como demonstraram as várias crises “do México”, “da Rússia”, “da Argentina”, “da Malásia” etc. Em geral, foram resultados de ataques especulativos em que se usam programas de computadores que realizam até 18.000 operações cambiais num mesmo dia apenas para buscarem o lucro cambial na 5ª, 6ª ou mais casas depois da vírgula! O resultado dessa instabilidade são os vários programas de ajuste fiscal impostos aos países e que causam severos danos a suas populações.

Por outro lado, mesmo com alíquotas para a TTF menores que 1%, elas incidirão sobre um volume extremamente grande de recursos já que os mercados financeiros giram trilhões de dólares por dia. O valor arrecadado chegaria a algumas dezenas de bilhões de dólares ao ano – o suficiente para enfrentar problemas de enorme relevância, que por sua natureza só podem ser resolvidos por meio de ações planetárias: a superação da epidemia de AIDS, das desigualdades de gênero, do aquecimento global; a erradicação da pobreza e a promoção da justiça social são apenas alguns exemplos.

Importante observar que a proposta de criação de uma TTF tem, além de sua importância prática, uma enorme relevância simbólica, pois significaria a queda de um tabu muito caro ao projeto neoliberal. Ela indicará que a globalização pode ser regulada pelas sociedades, deixando de ser um processo dominado pelo capital e sua lógica de não regulação.

Diversas redes internacionais de movimentos – entre elas, **ATTAC**, **Robin Hood** e **Campanha ZeroZeroCinco**, entre outras – assumiram esta proposta, que se difundiu rapidamente nos últimos anos.

Histórico:

A proposta de uma TTF teve origem na sugestão do economista norte-americano James Tobin, ganhador do Nobel de Economia em 1981, que, na esteira do fim da conversibilidade do dólar em 1971, propôs, durante uma conferência na Universidade de Princeton em 1972, um novo sistema para a estabilidade monetária internacional no qual estaria incluída a taxação das transações financeiras internacionais. Tobin buscava “lançar grãos de areia na engrenagem das finanças internacionais” e frear assim o aumento da especulação no curto prazo. O percentual proposto por Tobin oscilava entre 0,05% e 0,2%.

O único país que a aplicou a TTF foi a Suécia. Entre 1984 e 1990, a Suécia implantou um imposto de 0,5% sobre as transações realizadas no mercado de ações, mas o princípio foi finalizado em 1990 por causa da fuga de capitais que provocou. Esta experiência alimentou os argumentos dos inimigos do imposto, para quem toda intenção de aplicar um imposto às transações financeiras acabaria tendo um efeito contrário ao desejado.

A partir da crise econômica internacional de 2008, vários governantes propuseram a implantação de um imposto que regulasse o fluxo financeiro especulativo internacional

(Sarkozy na França e Angela Merkel na Alemanha, por exemplo), mas não seguiram adiante com essas proposições.

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

O movimento de celebração de tratados internacionais para evitar a dupla tributação iniciou-se a partir do início do século passado, após a 1ª Guerra Mundial, mas foi apenas após a 2ª Guerra que se intensificou a assinatura dessas convenções, principalmente devido ao processo de globalização mundial e a conseqüente intensificação das relações comerciais entre pessoas e empresas situadas nos mais diversos lugares.

Esses tratados internacionais visam eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal (**dupla não tributação**) que pode sofrer/incorrer uma organização ou uma pessoa física que possui negócios ou desenvolve atividades em dois Estados distintos. Os tratados tributários podem ainda ter como objetivo disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matérias de impostos e são, via de regra, bilaterais. Porém, cabe salientar, dentro do projeto BEPS, há a discussão de um acordo multilateral para permitir a implementação de medidas definidas em diversas ações desse projeto que visam combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros.

Os tratados para evitar a bi-tributação e a bi-não-tributação devem ser acordados entre jurisdições que de fato exerçam a suas competências tributárias. Não haveria sentido algum um tratado em que uma das partes é um reconhecido paraíso fiscal.

Os tratados tributários são resultado de negociações bi-laterais baseadas em convenções-tipo, que se limitam a traçar um modelo que as partes deverão seguir, como é o caso da Convenção-modelo da OCDE e a da ONU. A principal diferença entre esses dois modelos é que o primeiro advoga o **princípio da residência**, que dá mais poder de tributar ao país onde reside o produtor do bem ou do serviço, normalmente um país desenvolvido, enquanto o segundo segue o **princípio da fonte**, que, por sua vez, privilegia o país onde os rendimentos foram produzidos, normalmente um país em desenvolvimento. Assim, por exemplo, os países que possuem muitos investimentos externos negociam para que seja adotado o princípio da residência de modo que os lucros auferidos no estrangeiro sejam tributados no momento de sua internalização em seu país. Por outro lado, os países em desenvolvimento, procuram negociar a prevalência do princípio da fonte de modo que os rendimentos auferidos por investimentos externos, lucros das empresas multinacionais ou juros de empréstimos, por exemplo, sejam tributados no próprio país como a qualquer de seus cidadãos.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

Nos países que adotam o sistema de tributação em bases universais todos os rendimentos ou lucros devem ser tributados, independentemente do país onde estes lucros ou rendimentos tenham sido auferidos. Por outro lado, um sistema tributário que adote apenas as bases regionais leva em consideração somente os lucros ou rendimentos auferidos nos limites geográficos de um determinado Estado Nacional.

Com a internacionalização da economia e o desenvolvimento dos meios de pagamentos, uma tributação baseada somente nos limites geográficos de um Estado estaria irremediavelmente vulnerável à sonegação fiscal e à evasão de divisas. Os mecanismos com os quais uma empresa poderia burlar a tributação são relativamente simples e variam para cada tipo de empresa.

Imaginemos, a título de exemplo, uma empresa exportadora de produtos primários. Bastaria ela criar uma outra empresa controlada, uma *trading*, em um paraíso fiscal (*vide verbete 38*) e realizar todas as suas vendas para esta empresa com valores abaixo dos praticados no mercado. Desta forma, a empresa nacional não daria lucro. Por outro lado, a empresa sediada em um paraíso fiscal realizaria todas as suas operações de venda, com os preços praticados no mercado, sem qualquer tipo de custo. Ou seja, a empresa nacional não daria lucro e os lucros ficariam todos em um paraíso fiscal (*vide o verbete 40 - Preços de Transferência*). Com a tributação em bases universais os lucros auferidos por essa *trading* no exterior estão sob a competência tributária do Estado Nacional, e devem ser adicionados aos lucros da empresa exportadora.

A tributação em bases universais só se torna efetiva com medidas legais “anti-diferimento”, ou seja, a tributação deve se dar na disponibilidade jurídica da renda, não apenas na remessa de lucros, pois a empresa poderia diferir (postergar) indefinidamente as remessas de lucros e efetuar transações e pagamentos a partir do paraíso fiscal.

Contudo, mesmo com normas que ampliem a competência tributária para além das fronteiras dos Estados nacionais, em relação aos seus residentes, ainda existem grandes dificuldades para controlar a sonegação praticada em planejamentos tributários abusivos a partir de paraísos fiscais, devido ao sigilo das operações nestas praças. Não basta, portanto, que seja ampliada a competência tributária dos Estados Nacionais, é preciso também que haja um controle efetivo dos fluxos financeiros oriundos e destinados aos paraísos fiscais, bem como uma efetiva troca de informações com as administrações tributárias de outros países, a fim de minimizar a sonegação fiscal e a evasão de divisas.

TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES

Um dos impostos mais comum entre as diversas nações é o imposto sobre a transmissão patrimonial não onerosa. Quando a causa é em função do falecimento da pessoa chama-se herança e caso ocorra ainda em vida chama-se de doação. É um imposto sobre o patrimônio e onera diretamente o seu detentor. Este imposto é um exemplo de tributo direto, pois não é possível repassar seu ônus a terceiros.

O imposto sobre heranças e doações tem duas importantes funções. A primeira é a arrecadação de recursos para o Estado (ainda que pequena frente ao total, não é insignificante). A segunda, de caráter extrafiscal, é evitar o agravamento da desigualdade social transmitida pelo patrimônio. Para combinar esses dois objetivos, a cobrança é feita a partir de um determinado valor do patrimônio – valores abaixo ficam na faixa de isenção. Em geral o imposto tem caráter progressivo (as alíquotas aumentam em razão do crescimento do valor do objeto tributado). Enquanto que nos EUA a alíquota máxima chega a 40% (já foi de 77% no período de 1946 a 1976) e começa a incidir sobre o patrimônio transmitido superior a US\$ 5,34 milhões, no Reino Unido, ainda que a alíquota máxima seja a mesma, a faixa de isenção vai até £ 325.000. No Brasil, por ser imposto de competência estadual, as alíquotas variam de 1 a 8% e as faixas de isenção são variáveis.

Interessante observar que, dependendo do país, uma série de incentivos são estabelecidos de modo que o ônus tributário seja diminuído. Um dos mais comuns é a destinação percentual mínima a entidades de caridade o que permite a incidência de alíquotas menores sobre a parcela não doada. Um desses casos ocorre no Chile onde o "*imposto sobre herança, legados e doações*", com a alíquotas progressivas de 1% a 25%, tem parcelas isentas de imposto quando as doações são realizadas com a única finalidade de beneficência, difusão do ensino e progresso da ciência no país.

Em termos gerais, a transmissão intergeracional de parcelas limitadas de patrimônio é socialmente aceita, mas a partir de um determinado ponto essa transmissão passa a ser símbolo de uma reprodução social descolada dos valores sociais meritocráticos de trabalho e empreendedorismo.

VALOR ADICIONADO OU AGREGADO

VALOR ADICIONADO OU AGREGADO é a contribuição de um recurso, atividade ou processo para a fabricação de um produto ou prestação de um serviço. Em termos contábeis, é a diferença entre os valores de compra e os preços de venda de bens ou serviços.

O Valor Adicionado ou Agregado encontra extrema relevância em termos tributários ao ser assimilado para determinar a base impositiva sobre a qual incide o imposto que as empresas devem recolher, sobretudo quando se trata de impostos indiretos sobre o consumo.

No caso do Brasil, o mais conhecido imposto indireto sobre o consumo em que se aplica o conceito de Valor Adicionado é o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação), o qual incide em cada etapa da circulação. Como esse tributo adota o princípio da não-cumulatividade, permite-se a utilização de créditos tributários, que fazem parte do preço da mercadoria adquirida em fase anterior, para abater do valor devido do imposto na saída da mercadoria do estabelecimento, resultando a incidência do imposto somente sobre o valor da diferença, ou seja, sobre o Valor Adicionado.

Dois aspectos relevantes deste tipo de cobrança são a menor vulnerabilidade arrecadatória, pois o não recolhimento em uma fase afeta tão somente o valor adicionado daquela fase, e a maior capacidade fiscalizatória, pois permite um melhor controle da cadeia do processo produtivo.

Face à alta capacidade arrecadatória do imposto sobre o consumo – no Brasil é o imposto que mais arrecada – e a necessidade de ser controlado em nível estadual ou federal, ele se presta à repartição com os municípios. No caso do Brasil, 25% da arrecadação do ICMS é distribuída aos municípios, sendo $\frac{3}{4}$ conforme o valor adicionado nos municípios e $\frac{1}{4}$ conforme lei estadual (CF88, art. 158, IV e § único).

Semelhante ao ICMS no Brasil, existe o IVA – Imposto de Valor Adicionado/Agregado (ou Valor Acrescentado em Portugal) – surgido na França na década de 1950, imposto de natureza indireta da capacidade contributiva, que recai sobre o consumo de bens e serviços, vigente na União Européia e nos Países membros do Mercosul (Argentina, Uruguai e Paraguai). O IVA caracteriza-se pelo fato de incidir sobre o valor adicionado (ou agregado) em cada etapa da entrega de bens e prestação de serviços. Perfila-se entre os impostos não-cumulativos, a saber, aqueles incidentes sobre os fatos geradores que se desdobram em várias etapas, multifásico, à semelhança do ICMS.

Tomando o IVA na Comunidade Européia por referência, a principal diferença existente entre o IVA e o ICMS recai sobre o fato gerador: fundamentalmente o IVA prevê a incidência sobre a totalidade do valor da entrega de bens e prestações de serviços realizadas por empresas e profissionais no desenvolvimento de suas atividades, nas aquisições de bens intracomunitárias por profissionais ou empresas, e nas importações de bens, independentemente de quem seja o sujeito passivo (empresário, profissional ou particular), enquanto o ICMS brasileiro incide sobre a circulação de mercadorias, transporte intermunicipal e interestadual e comunicação, excluindo os impostos sobre os serviços correspondentes tributados pelo ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e as contribuições federais relativas ao PIS/Cofins.

COLABORADORES:

| |
|--|
| <p>Charles Leandro Trein, Associado ao Instituto Justiça Fiscal, Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil E-mail: charlestrein@gmail.com</p> |
| <p>Clair Maria Hickman Associada ao Instituto Justiça Fiscal, graduada em Direito e Ciências Contábeis, especialista em Direito Tributário, Auditora fiscal da Receita Federal do Brasil</p> |
| <p>Dão Real Pereira dos Santos Associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil</p> |
| <p>Diames dos Santos Brum Associado ao Instituto Justiça Fiscal, graduado em Odontologia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Atualmente Diretor de Assuntos Jurídicos e Defesa Profissional do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal na delegacia sindical de Pelotas/RS. E-mail: dbrum@cpovo.net</p> |
| <p>Fátima Maria Gondim Bezerra Farias Associada ao Instituto Justiça Fiscal, graduada em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Ceará (UFC), pós-graduada em Economia pelo CAEN/UFC e Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil aposentada. Atualmente gestora de Educação Fiscal na SEFIN-Fortaleza e presidenta do Instituto de Justiça Fiscal. Email: fati.gondim@gmail.com</p> |
| <p>Hélio Fernando Muylaert da Silva Lima Associado ao Instituto Justiça Fiscal, graduado em Engenharia Civil (PUC/RJ), Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. E-mail: heliomuylaert2004@yahoo.com.br</p> |
| <p>Ivo Tambasco Guimarães Junior Associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil</p> |
| <p>Lauren Lewis Xerxenevsky Associada ao Instituto Justiça Fiscal, Bacharel em Ciências Econômicas (UFRGS), Mestre em Economia do Desenvolvimento (PUCRS), Analista de Planejamento, Orçamento e Gestão da Secretaria Estadual do Planejamento, Mobilidade e Desenvolvimento Regional do Rio Grande do Sul. E-mail: lauren.xerxenevsky@gmail.com</p> |
| <p>Jacqueline Araújo e Silva Associada ao Instituto Justiça Fiscal, Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Maurício de Nassau – FAP Teresina E-mail: jacqueline.cont@hotmail.com</p> |
| <p>Lisi Mara da Silva Associada ao Instituto Justiça Fiscal, Auditora fiscal da Receita Federal do Brasil. E-mail: lisimsilva@yahoo.com.br</p> |
| <p>Marcelo Lettieri Doutor em Economia pela UFPE, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Professor da Pós-graduação em Economia da UFC. E-mail: marlettieri@gmail.com</p> |

| |
|--|
| <p>Marcelo Ramos Oliveira Associado ao Instituto Justiça Fiscal. Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais e em Ciências Econômicas pela UFRGS, curso de mestrado em Sociologia pela Universidade de Wisconsin-Madison, Especialista em Administração Tributária pelo CIAT, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. E-mail: Marcelo.oliveira@ijf.org.br</p> |
| <p>Marcilio Henrique Ferreira Associado ao Instituto Justiça Fiscal. Mestre e Doutor (Dsc) em Engenharia de Produção, Professor da UFRJ, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. E-mail: marciliohenriqueferreira@gmail.com</p> |
| <p>Marcos Aurélio Pereira Valadão. Doutor em Direito (SMU - EUA); Mestre em Direito Público (UnB); Especialista em Administração Tributária (PUC-GO); MBA em Administração Financeira (IBMEC-DF). Ex-Membro do Comitê de Peritos em Cooperação Tributária da ONU. Professor da UCB (DF). AFRB - Presidente da 1ª Seção do CARF. E-mail: valadao@ucb.br</p> |
| <p>Maria Regina Paiva Duarte Associado ao Instituto Justiça Fiscal. Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil E-mail: mreginapduarte@gmail.com</p> |
| <p>Rafael Köche Advogado tributarista; Mestre em Direito Público (UNISINOS-RS/Univ. Paris V-Sorbonne); Professor de Direito; Membro do Grupo de Pesquisa Tributação e Dignidade Humana (CNPq-Brasil/PPGD-UNISINOS) e da Comissão de Direito Tributário da OAB-Subseção Novo Hamburgo. E-mail: rafael@rafaelkoche.com.br</p> |
| <p>Rosa Angela Chieza Doutora em economia do Desenvolvimento e profa. da FCE-Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS-Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: rosa.chieza@ufrgs.br</p> |
| <p>Rosângela C. Heberle Almeida Graduada em Administração pela Unisinos e Direito pela PUC/RS, pós-graduação em Direito Tributário pela USC, Espanha. Auditora Fiscal da Receita Municipal. E-mail: rosangela@smf.prefpoa.com.br</p> |
| <p>Tiago Barbosa de Paiva Almeida Associado ao Instituto Justiça Fiscal, Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil</p> |