

Rubens Naves ■ Santos Jr ■ Hesketh

Escritórios Associados de Advocacia

# *[em]* Revista

Ano II  
nº 9

# índice

---

*Editorial* ..... 3

## *Artigos*

- O desafio de fazer melhor por menos** ..... 4  
*Por Lucas Petri Bernardes*
- Grandes nós a desatar** ..... 6  
*Por Marcos Osaki*
- É hora de articular uma política nacional coerente** ..... 9  
*Por Eduardo Pannunzio*
- Novas regras não eliminaram tributação em cascata** ..... 11  
*Por José César Ricci Filho*
- A criação da CSS poderá repetir o engodo da CPMF** ..... 13  
*Por Carolina Botosso*
- Defesa da valorização do trabalho e da inclusão social** ..... 15  
*Por Carla Bertucci Barbieri e Alessandra Gotti*
- Lacunas e voracidade geram insegurança jurídica** ..... 17  
*Por Cláudia Roberta de Souza Inoue*
- Terceiro Setor demanda regime tributário diferenciado.** ..... 19  
*Por Cláudia Cristina M. Miranda Nadas*

## *Análises*

- Responsabilização de terceiros por dívidas tributárias** ..... 20  
*Por Sídney Marinucci*
- Incentivos à inovação tecnológica.** ..... 21  
*Por Thiago Naves Cicala*

## *Entrevista*

- A lógica do sistema corrói a autonomia do Direito.** ..... 22  
*Eurico Marcos Diniz de Santi*

---

## *Expediente*

**Direção:** Rubens Naves

**Edição:** Flavio Lobo

**Arte:** [www.id2.com.br](http://www.id2.com.br)

**Revisão:** José Genulino Moura Ribeiro

*Política tributária eficaz demanda novos paradigmas*

Discussões sobre o tema “tributação e desenvolvimento” costumam se desenrolar em campo minado. Nesse front do debate público, destacam-se duas vertentes ideológicas tradicionais. De um lado, a defesa liberal do livre mercado, do outro, a concepção do Estado onipresente como representante e agente dos interesses públicos.

Entrincheirados em posições opostas, muitos militantes dessas duas “causas” têm em comum o exercício seletivo da análise histórica. Uns se recusam a identificar falhas em seu modelo de pensamento diante de gigantescas crises decorrentes da falta de freios políticos e sociais para a ganância privada. Outros não admitem que excessos estatizantes, além de engessar a economia, frequentemente resultam em manutenção e até em reforço de privilégios e desigualdades.

Uma segunda semelhança entre os polos pró-mercado e pró-Estado é o tratamento dispensado por ambos ao chamado Terceiro Setor. As organizações da sociedade civil ainda são vistas, dos dois extremos desse debate, como uma espécie de “inimigo disfarçado”, a serviço dos interesses estatais ou empresariais. Escapa-lhes a especificidade que marca, de fato, a atuação de grande parte das instituições não governamentais sem fins lucrativos: a identificação e o atendimento de demandas sociais fora das égides estatal e mercadológica.

Esse “ponto cego” na visão das duas ortodoxias é revelador. Demonstra a dificuldade de ambas em lidar com sociedades complexas, em que se articula uma multiplicidade de necessidades e interesses não redutíveis a qualquer tipo de “pensamento único” nem a simples dualidades ideológicas.

Vemos tanto o Estado quanto o mercado como agentes legítimos do desenvolvimento, que, por não serem bons nem maus a priori, devem se submeter, juntamente com o Terceiro Setor, a meios de controle social cada vez mais amplos, acessíveis e eficientes. Um controle plural e democrático que, como propõe o professor Eurico de Santi na entrevista desta edição, pode e deve lançar mão das possibilidades abertas pela disseminação de novas tecnologias de informação e comunicação.

Defendemos que um sistema tributário moderno e democrático não deve servir ao Estado, ao mercado ou a qualquer setor da sociedade, mas propiciar o funcionamento eficaz de todas as instituições e setores que colaboram para o desenvolvimento socioeconômico do País, de forma justa, segura e transparente.

É a partir dessa perspectiva, que clama por novos paradigmas, que convidamos à leitura do conjunto de análises críticas sobre problemas e desafios do sistema tributário brasileiro reunido nas próximas páginas.

**Rubens Neves**

## O desafio de fazer melhor por menos

There is no free lunch! A frase (“Não há almoço grátis”) foi popularizada por um economista ganhador do Prêmio Nobel, Milton Friedman, e quer dizer, de uma forma irônica, que tudo tem um custo e – importante –, mesmo quando você acha que não está pagando a conta, é melhor verificar novamente, pois provavelmente você está sendo cobrado de uma maneira indireta. A origem do ditado, inclusive, é atribuída à prática de alguns bares de oferecerem a comida de graça, cobrando “apenas” as bebidas.

E por que o ditado se aplicaria ao Estado? Simplesmente porque as pessoas esquecem que cada serviço ou benefício fornecido, cada ato praticado por ele, tem um custo, suportado principalmente pela cobrança de tributos. Assim, quanto maior o Estado, maior será a cobrança de tributos. Não há segredo, não há mágica, pois, ainda que se pense em transferência de renda, o recurso deve vir de alguém e, vale lembrar, o mero funcionamento da máquina estatal é custoso.

Assim, não é sem razão o debate acerca do tamanho do Estado, não somente pela ameaça de invasão das liberdades individuais, mas também pelo custo inevitável de sua manutenção. A primeira Magna Carta, imposta, no ano de 1215, ao João Sem Terra (apelido do monarca inglês João I), tinha como objetivo impedir o desrespeito à vida e à propriedade privada, como frequentemente lembram os defensores dos direitos humanos, mas também incluía outro importante: regular o aumento arbitrário de tributos.

### Oito séculos depois...

No Brasil, estima-se que são necessários 123 dias de trabalho para pagar todos os tributos, sem contar aqueles pagos diretamente pela utilização dos serviços – na forma de taxas – ou seja, praticamente quatro meses trabalho da população são utilizados para custear o Estado. A pergunta que se impõe é: vale a pena? A conclusão geral costuma ser negativa.

Os principais serviços fornecidos pelo Estado brasileiro, saúde, educação e segurança, são duramente criticados,

seja pela dificuldade de acesso, seja pela qualidade do serviço. Aqueles que podem optar pela iniciativa privada, obtendo tais serviços nas instituições particulares de ensino e pelos planos ou seguros de saúde. O pagamento destes não afasta a obrigação tributária, que pode, em alguns casos, ser apenas reduzida por meio das deduções ao Imposto de Renda devido pelo cidadão.

Recente estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), utilizando dados da OCDE e da ONU, coloca o Brasil na pior colocação entre países de maior carga tributária. A análise feita pelo estudo pode ser sintetizada nos seguintes dados: o Brasil tem a 14ª

**Ganhos de eficiência  
podem tornar  
desnecessários  
aumentos na  
arrecadação e até  
permitir que se diminua  
a carga tributária sem  
redução de serviços  
públicos**

maior carga tributária do mundo, mas ocupa apenas a 70ª posição no ranking do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Infelizmente, o estudo aponta duas características negativas do Estado brasileiro: ele é grande e ineficiente.

Um estudo do Banco Mundial, que pode ser encontrado no site da instituição (<http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp>), mostra o Brasil, novamente, em uma péssima situação: no índice de “eficiência do governo”, que vai de 0 a 100, o Brasil ficou com 55, enquanto países como Estados Unidos e Reino Unido estão acima de 90. O mesmo estudo aponta um índice de 48 para “controle da corrupção”, no qual Estados Unidos e Reino Unido também possuem notas acima de 90. A comparação é muito distante? Tomemos, então, o nosso

vizinho Chile como medida. Todos os seus índices estão acima de 90.

De um universo de 65 países que participaram do PISA (Programme for International Student Assessment), realizado pela OCDE, o Brasil classificou-se em 53º lugar nas áreas de compreensão de leitura e de ciências, e com o 57º lugar em Matemática, ficando atrás de países muito mais pobres.

Discutir ampliação de atuação perde sentido quando constatamos que o Estado tem sido ineficaz em sua função básica: prover serviços essenciais como saúde, educação e segurança pública.

### Redução ou aperfeiçoamento

O debate acerca do tamanho do Estado é polêmico, mas ninguém em sã consciência defenderia um Estado ineficiente. O problema é que, quanto maior o Estado, maior o risco de ineficiência. Um Estado que retira bastante de seus cidadãos assume uma responsabilidade maior, pois deve cuidar para que os recursos sejam bem gastos em ações legítimas e, principalmente, para que não sejam desviados. O Brasil falha em ambos. Corroborando com o estudo do Banco Mundial, estimativas da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), constantes no relatório “Corrupção: Custos Econômicos e Propostas de Combate”, mostram que a corrupção custa ao Brasil de R\$ 41,5 bilhões a R\$ 69,1 bilhões de reais por ano, ou seja, de 1,38% a 2,3% do Produto Interno Bruto (PIB).

A melhoria da relação custo/benefício do Estado brasileiro demanda, portanto, que tomemos a decisão política de diminuir o Estado, deixando um volume maior de recursos nas mãos da população, que os aplicará segundo suas necessidades, ou que cuidemos para aumentar a eficiência estatal. Ganhos de eficiência podem tornar desnecessários aumentos na arrecadação e até permitir que se diminua a carga tributária sem redução de serviços públicos. Além disso, se receber em serviços de qualidade o que pagou em tributos, o contribuinte não será obrigado a procurar esses mesmos serviços na

iniciativa privada, a não ser que deseje obter serviços complementares ou de qualidade bem acima do razoável – algo que passaria a ser uma opção, não mais uma necessidade.

Assim, a discussão acerca do tamanho do Estado e de sua participação ampla no desenvolvimento do país é positiva, sendo difícil apontar uma posição como a correta ou como a

única viável. Mesmo alguns países reconhecidamente liberais, como é o caso dos EUA, estão ampliando a sua atuação nas áreas de saúde, previdência e assistência social. Isso, contudo, tem um custo e, diante da limitação dos recursos, algumas áreas também importantes podem ficar prejudicadas.

Politicamente não há mais espaço para

aumento da carga tributária no Brasil – então, só resta ao país racionalizar os seus gastos e combater o desperdício de recursos, principalmente aqueles perdidos pela corrupção. Feito isso, teremos recursos tanto para os serviços essenciais quanto para as políticas assistenciais e para investimento em setores estratégicos, como energia, infraestrutura e tecnologia.

## Grandes nós a desatar

No discurso de abertura da Assembleia-Geral da Organização das Nações Unidas, a presidente Dilma Rousseff enfatizou que, com a crise econômica mundial, a busca do desenvolvimento deveria ser obtida com o esforço comum de todos “os países integrantes da ONU e das instituições multilaterais como o G-20, o Fundo Monetário, o Banco Mundial e outros organismos” e que é necessário fazer ajustes fiscais.

“Uma parte do mundo não encontrou ainda o equilíbrio entre ajustes fiscais apropriados e estímulos fiscais corretos e precisos para a demanda e o crescimento. Ficam presos na armadilha que não separa interesses partidários daqueles interesses legítimos da sociedade”, disse Dilma aos membros da ONU.

Tributos, desenvolvimento e participação social. Temas conexos e oportunos. Mas como está o Brasil em relação a eles?

### Tributar para desenvolver

Garantir o desenvolvimento é um dos objetivos da República Federativa do Brasil, constante do preâmbulo da Constituição.

O Estado deve ter um papel estratégico: garantir o desenvolvimento, mediante incentivos à pesquisa e ao desenvolvimento. A máquina estatal deve ser eficaz: propiciar um diálogo nacional e incentivar os investimentos no desenvolvimento.

É necessário articular uma convivência do Primeiro Setor (Estado) com as empresas (Segundo Setor) e com a sociedade civil organizada sem finalidade lucrativa (Terceiro Setor).

A Constituição confere poder à União, aos estados e municípios para criar e cobrar tributos, divididos em cinco categorias.

Os impostos podem atingir o lucro, a propriedade, a produção e circulação de

mercadorias e serviços, importações e exportações, crédito, câmbio, seguros, fortunas, doações, circulação de bens imóveis.

As taxas, por sua vez, devem remunerar serviços prestados pelo Estado a um contribuinte em particular. É o caso da previdência social, em que as pessoas físicas, empregadas, autônomas ou empresárias pagam um tributo que serve para custear a própria aposentadoria.

Já as contribuições devem financiar o atingimento de uma finalidade pública relevante, como previdência, assistência, intervenção no domínio econômico, iluminação pública.

Há também os empréstimos compulsórios, aplicáveis a casos de calamidade pública, guerra externa ou investimento público urgente e relevante; bem como a contribuição de melhoria, que

### ARRECAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS PERÍODO: JANEIRO A DEZEMBRO - 2010/2009 (A PREÇOS DE DEZEMBRO/10 - IPCA)

UNIDADE: R\$ MILHÕES

RECEITAS	2010 [A]	2009 [B]	[A]-[B]	[A]/[B]
<b>TOTAL</b>	<b>826.065</b>	<b>751.978</b>	<b>74.087</b>	<b>9,85%</b>
COFINS / PIS-PASEP	184.711	161.096	23.614	14,66%
RECEITA PREVIDENCIÁRIA	239.294	216.097	23.197	10,73%
I.I./IPI-Vinculado	33.245	26.408	6.837	25,89%
IOF	27.266	20.715	6.551	31,62%
DEMAIS RECEITAS ADMINISTRADAS PELA RFB	120.349	114.940	5.409	4,71%
IPI (Exceto Vinculado)	29.372	24.045	5.328	22,16%
CIDE-COMBUSTÍVEIS	7.940	5.173	2.768	53,51%
IRPF	17.684	15.990	1.694	10,59%
IRPJ/CSLL	138.677	138.877	(200)	-0,14%
ADMINISTRADAS POR OUTROS ÓRGÃOS	27.526	28.636	(1.110)	-3,88%

Fonte: Receita Federal do Brasil (disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2010/Analisesmensaldez10.pdf>)

tributa valorizações imobiliárias decorrentes de obras públicas.

Como contrapeso, a Constituição assegurou aos contribuintes que os tributos respeitem princípios, como o da capacidade contributiva, segundo o qual os impostos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte; a não cumulatividade para tributos como IPI, ICMS, PIS e COFINS; a proibição da instituição de impostos com efeito de confisco, a igualdade, a legalidade e a irretroatividade.

#### ***Raios X da carga tributária***

A tabela mostra que houve um crescimento de 9,85% na arrecadação tributária federal entre 2009 e 2010. Segundo a Receita Federal, esse aumento se deveu principalmente ao aquecimento da economia após a crise mundial de 2009 deflagrada nos Estados Unidos, além do aumento da alíquota do IOF sobre variações cambiais.

De fato, houve um aquecimento da economia, como demonstra o crescimento do PIB brasileiro de 7,5%, conforme registrado pelo IBGE. Porém, houve uma elevação da participação tributária no PIB, de 33,1% para 33,5%, o que significa que houve, sim, um acréscimo de tributação.

E, para 2011, dados da Receita Federal mostram que até setembro foram arrecadados R\$ 701 bilhões, o que, comparativamente com os nove primeiros meses de 2010, representa um acréscimo de mais de 20% na arrecadação tributária neste ano.

Observa-se que a maior fonte de arrecadação federal são as contribuições sociais, que, somadas, compõem mais da metade da arrecadação, enquanto o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) corresponde a apenas 2% da arrecadação do governo federal.

Este quadro denota a importância das contribuições que, ao contrário da receita de alguns impostos, não são repartidas com estados e municípios.

As discussões em pauta no Brasil revelam que estamos longe de um ambiente de estabilidade no âmbito tributário e centram-se em três tipos de problemas: constantes criações e aumentos de tributos; questionamentos quanto à legalidade ou constitucionalidade dos tributos; e a grande complexidade, burocracia, dubiedade e até a irracionalidade de aspectos do sistema tributário.

Em relação à criação ou reintrodução de tributos, ainda discutimos a volta

da CPMF. O discurso político é o de que se trata de uma necessidade para financiar o aprimoramento dos serviços públicos de saúde.

A prevalecer esse raciocínio, precisaremos de contribuições especiais para outras áreas essenciais e mal atendidas pelo Estado, como a educação e a segurança pública.

A já elevada carga tributária atual, entretanto, sugere que, em vez do acréscimo de novos tributos ou de aumentos de alíquotas, faz-se necessário um aperfeiçoamento da eficiência gerencial do Estado. Além disso, antes de cogitar a imposição de novos tributos a serem pagos por toda a sociedade, poderiam ser feitos ajustes fiscais capazes de tornar mais socialmente justa a distribuição da carga tributária. É o caso, por exemplo, do imposto sobre grandes fortunas, já previsto na Constituição, mas que ainda não saiu do papel. Esse

***O modelo tributário brasileiro é marcado por constantes criações e aumentos de tributos, inconsistência e dubiedade legal, e grande complexidade burocrática***

imposto não foi criado por uma razão muito simples: a sociedade está longe de se mobilizar politicamente para exigir do governo o cumprimento da Constituição.

#### ***Inconstitucionalidades***

O Poder Judiciário tem uma agenda repleta de temas tributários. Sete das 32 súmulas vinculantes do STF estão relacionadas a tributos (as súmulas vinculantes são enunciados por meio dos quais o STF define seu entendimento sobre diversas questões e, pela Constituição, todas as demais instâncias judiciais devem seguir o que é determinado por elas).

As demandas ocorrem por três razões principais: desrespeito a um princípio constitucional, falta de consenso sobre o significado dos termos utilizados pela Constituição ou pela legislação em geral, e divergências de interpretação por parte de contribuintes e fiscais em relação ao que deve ser ou não tributado e em que medida.

Por exemplo, a Constituição autoriza a União Federal a instituir contribuição sobre verbas remuneratórias, ou seja, os

salários. O legislador, entretanto, tributou verbas indenizatórias, como é o caso do vale-transporte, vale-alimentação, os quais não constituem salário.

Há também um desafio no que se refere à esdrúxula diferenciação entre contribuinte de fato e de direito. Não faz sentido impedir que um consumidor ou uma pessoa jurídica, que arca expressamente com tributos incidentes sobre mercadorias ou serviços que adquire (o contribuinte de fato), sejam impedidos de discutir, no Judiciário, eventual inconstitucionalidade desses tributos.

Exemplificando, entidades que adquirem automóveis para a realização de suas atividades são oneradas com o ICMS, que já vem calculado na nota fiscal de aquisição. Esse imposto é recolhido pela montadora de automóveis, que é a contribuinte de direito, mas quem de fato sofre o impacto do tributo é o adquirente do bem, que, neste caso, é um bem que integrará o ativo permanente de entidades e empresas. Em relação ao tipo de situação descrito acima, o STF já reconheceu que essa é uma matéria relevante (tem repercussão geral) e vai apreciar a matéria por meio de decisão que terá efeito para todas as entidades brasileiras. Por outro lado, infelizmente, o STJ já decidiu que a COFINS que consta das contas de telefone não podem ser discutidas pelos consumidores desses serviços.

Discute-se também o denominado “planejamento tributário”. Segundo o Código Tributário Nacional, o fiscal poderá considerar nulos eventual negócio de um contribuinte se entender que há finalidade de reduzir tributos, conforme procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, até hoje não editada. E, na ausência dessa regulamentação, há uma margem muito grande de interpretação para a fiscalização, cabendo aos contribuintes discutir se houve ou não intenção de burlar o Fisco. É o momento de regulamentar essa atividade do fiscal, estabelecendo limites à desconsideração de atos legítimos.

#### ***Racionalização esperada***

Há muito se espera e se promete uma reforma tributária, que, por sua complexidade técnica e sobretudo política, continua marcando passo na fila dos grandes desafios legislativos impostos à nação. Conforme Projetos de Lei, o objetivo é tornar o ICMS um imposto instituído pela União, cabendo aos estados apenas a arrecadação e fiscalização. Haveria também uma uniformização de alíquotas e o direcionamento da

arrecadação para o estado em que ocorre o consumo e não a produção.

Por um lado, os estados perderiam parte de sua autonomia, mas, por outro, a guerra fiscal estaria pacificada, pois um estado não poderia conceder um benefício especial não concedido por outro. Essa mudança solucionaria também a dúvida sobre se deve haver o recolhimento para mais de um estado, no caso do ICMS sobre o comércio eletrônico. Se aceita essa possibilidade, quando uma pessoa adquire uma mercadoria pela internet e essa mercadoria vem de outro estado, além do ICMS devido ao estado em que está o vendedor, a unidade federativa em que está situado o comprador pode exigir uma alíquota de 10%, em afronta à Constituição.

Mas há outros meios, muito mais simples, de racionalização dos tributos.

Felizmente, a tecnologia tem sido implementada na arrecadação de tributos com o Sped Contábil e Fiscal e as notas fiscais eletrônicas. Trata-se de uma plataforma eletrônica por meio da qual as informações sobre transações dos contribuintes são transmitidas de imediato ao Fisco.

O Simples Nacional também estabelece uma racionalização de tributos e deveres instrumentais para as microempresas e

empresas de pequeno porte que faturam até R\$ 3,6 milhões por ano. É exemplo de um pacto entre União, estados e municípios que deu certo.

É hora de nos inspirarmos no modelo do Simples Nacional para todos os contribuintes brasileiros, independentemente do limite de faturamento.

*É hora de nos inspirarmos no modelo do Simples Nacional para todos os contribuintes brasileiros, independentemente do limite de faturamento*

Há também a substituição tributária, em que o primeiro elo da cadeia produtiva deve recolher o tributo devido pelos demais, antes que os “fatos geradores” tenham ocorrido. Por exemplo, no caso de venda de mercadorias, fato que gera a obrigação de recolher ICMS, a indústria recolhe o tributo devido nas operações de venda para o atacadista e deste para o varejo. É o Estado transferindo para o contribuinte a tarefa arrecadatória.

Não há, entretanto, mecanismos que propiciem uma devolução de tributo recolhido “a maior” (em valor superior ao efetivamente devido).

Com relação ao setor de tecnologia da informação, por exemplo, a nova Medida Provisória nº 540/2011 pretende tributar em 2,5% a receita das empresas, desonerando a folha, até 2012. Ocorre que muitas empresas de tecnologia são formadas apenas por sócios, que prestam os serviços pessoalmente. Ora, além de proibir essas empresas de aderirem ao Simples Nacional, institui-se mais um tributo sobre a receita, o que deveria ser, no mínimo, facultativo. E isso justamente numa área estratégica para o desenvolvimento nacional.

#### ***Desafio urgente***

Os vários problemas mencionados acima são apenas uma pequena parte do grande desafio de racionalização tributária que se impõe ao Brasil. Uma tarefa vital para a construção de um processo nacional de desenvolvimento consistente, justo e sustentável.

Empresários, sociedade civil, legisladores e gestores públicos devem, portanto, avançar na discussão e implementação dos ajustes fiscais mencionados pela presidente Dilma na ONU.

*É hora de articular uma política nacional coerente*

Incentivos fiscais são mecanismos que permitem que as quantias aplicadas pelo contribuinte em determinadas finalidades sejam deduzidas do imposto a pagar. Essa dedução pode ser sobre a base de cálculo do imposto ou, o que é ainda mais atraente, sobre o valor do imposto já calculado. Em ambos os casos, o resultado é um só: aquelas quantias retornam, total ou parcialmente, ao bolso do contribuinte na forma de uma diminuição do imposto que será recolhido aos cofres do Estado.

Tradicionalmente, os incentivos eram voltados para favorecer comportamentos que beneficiavam o próprio contribuinte, e apenas indiretamente a coletividade. É o caso, por exemplo, da possibilidade de dedução, no cálculo do imposto sobre a renda (IR), das despesas do próprio contribuinte com educação ou saúde. A partir da década de 1980, contudo, começou a surgir no Brasil um outro tipo de incentivo, este para estimular comportamentos cujo beneficiário direto é a coletividade. São os incentivos fiscais para iniciativas de interesse público.

**Panorama brasileiro**

No âmbito federal, os pioneiros mecanismos nesse sentido foram estabelecidos na área da cultura, originalmente pela Lei Sarney, em 1986, e mais tarde pela Lei Rouanet, em 1991. O incentivo mais conhecido da Rouanet é o chamado “mecenato”, por meio do qual indivíduos e empresas que apoiarem projetos culturais aprovados pela Comissão Nacional de Incentivo à Cultura (CNIC) podem deduzir até 100% do valor das doações ou patrocínios do IR a pagar. O percentual varia conforme o segmento artístico (projetos de música erudita, por exemplo, oferecem um benefício maior do que os de teatro), o tipo de contribuinte (pessoa física ou jurídica) e a forma do apoio (doação ou patrocínio, que se distingue daquela por buscar promover a publicidade do apoiador).

Outra área que despontou com incentivos fiscais foi a da infância e adolescência. Com o advento do Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), em 1990, permitiu-se que as doações feitas aos fundos dos

direitos da criança e do adolescente sejam integralmente deduzidas do IR devido. Como forma de atrair mais doações, em muitos locais é possível ainda que o contribuinte escolha para qual projeto, entre aqueles previamente aprovados, sua doação será destinada.

Mais recentemente, também o esporte conseguiu obter o seu incentivo fiscal. A Lei de Incentivo ao Esporte, de 2006, a exemplo do que fez a Lei Rouanet, autoriza que doações e patrocínios feitos a projetos chancelados pela Comissão Técnica do Ministério do Esporte sejam deduzidos, em até 100%, do IR a pagar.

*Hoje impera a lei do politicamente mais forte: conseguem incentivos fiscais os setores que têm maior poder de articulação e pressão no governo e no Congresso Nacional*

Paralelamente a esses mecanismos, a legislação brasileira também possibilita que doações feitas por empresas a organizações sem fins lucrativos, reconhecidas como de utilidade pública ou qualificadas como Oscip, sejam deduzidas da base de cálculo do IR e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). O retorno fiscal para o apoiador, contudo, é bem inferior àqueles obtidos com os demais incentivos acima listados.

**A intenção e a realidade**

Na sua origem, incentivos fiscais são bons instrumentos de atuação do Estado. Eles permitem, em primeiro lugar, aumentar o volume de recursos disponíveis para os gastos sociais, somando recursos privados àqueles já previstos no orçamento público. Além disso, contribuem para gerar mobilização social em torno de determinadas causas de interesse público, como evidencia o desenvolvimento do setor cultural brasileiro nas últimas duas

décadas. Não bastasse isso, favorecem o exercício da cidadania, ao permitir que o contribuinte decida para onde vai parte do imposto devido ao Estado.

No Brasil, contudo, muitas dessas qualidades deixam de ser exploradas plenamente em razão da ausência de uma política estruturada de incentivos fiscais para iniciativas de interesse da coletividade.

Exemplo maior disso é o fato de atualmente, como notado, apenas três áreas serem beneficiadas com incentivos fiscais. A importância da cultura, da infância e adolescência e do esporte é inquestionável. No entanto, porque outras áreas igualmente relevantes, como direitos humanos ou meio ambiente, não contam com incentivos específicos? Não sendo possível estender o benefício a todas, por óbvias razões de equilíbrio fiscal, quais áreas deveriam ser priorizadas a cada momento?

Tivéssemos ao menos a pretensão de ter uma política coerente sobre o assunto, questões como essas poderiam ser debatidas com um mínimo de racionalidade. Como isso não ocorre, impera a lei do politicamente mais forte: conseguem incentivos fiscais os setores que têm maior poder de articulação e pressão no governo e no Congresso Nacional.

A desigualdade impera não apenas em relação às áreas, mas, também, aos contribuintes beneficiados. Afinal, diferentemente do que muitos poderiam supor, não é qualquer indivíduo ou empresa que pode ter acesso aos incentivos fiscais. No caso de indivíduos, apenas a minoria que utiliza o modelo completo de declaração de ajuste anual, de preenchimento mais difícil e demorado. No de empresas, tão somente aquelas tributadas pelo regime de lucro real, deixando de fora as que são levadas a optar por outros regimes e que somam quase 80% do total. Esse enorme funil compromete seriamente o potencial de mobilização social e de estímulo à cidadania que os incentivos oferecem.

Essa irracionalidade impera não apenas quando olhamos o conjunto dos

incentivos existentes. Examinando-se detidamente cada um deles, as falhas também ficam evidentes.

Como visto, os incentivos deveriam funcionar como um estímulo à prática do investimento social privado, isto é, ao direcionamento de recursos privados para iniciativas de interesse público. No entanto, em grande parte dos casos os incentivos na esfera federal permitem que o contribuinte não aplique, ao final, nem um único centavo do próprio bolso, pois a totalidade daquilo que dispendeu a título de doação ou patrocínio retorna na forma de redução do imposto devido. O montante de recursos não aumenta; apenas se consegue que parte da arrecadação tributária fique

vinculada, ainda que indiretamente, para determinada área (cultura, infância e adolescência, esporte etc.). Isso pode interessar ao doador ou patrocinador, aos grupos que atuam na área e até mesmo aos respectivos ministérios nas disputas internas no governo. É duvidoso, contudo, se esse é o arranjo que melhor atende os interesses da sociedade brasileira e as exigências do desenvolvimento nacional.

Também os critérios que pautam a seleção dos projetos que serão autorizados a captar recursos incentivados nem sempre são os mais adequados. Na área cultural, por exemplo, a atuação do Estado deveria estar voltada para promover o acesso de segmentos mais desfavorecidos da população à cultura

e estimular a diversidade de expressões culturais, apoiando projetos que desafiam as percepções majoritárias e que, exatamente por isso, possuem menores possibilidades de se autofinanciar.

#### ***Por uma política nacional***

Há movimentos, dentro e fora do Estado, de aperfeiçoamento dos incentivos existentes e de criação de novos. Esse fenômeno é saudável. No entanto, enquanto ocorrer sem as balizas gerais de uma política nacional de incentivos fiscais, correremos o risco de reforçar ainda mais as imperfeições aqui apontadas e gerar soluções amparadas mais na força política do que na legitimidade social.

É hora de darmos um salto nessa agenda.

*Novas regras não eliminaram tributação em cascata e aumentaram a carga tributária*

A não cumulatividade constitucional do PIS e da Cofins visa a desoneração do faturamento dos contribuintes. Esse preceito constitui um princípio jurídico livre de limitações e, portanto, não poderia ser de modo algum restringido pela legislação infraconstitucional, tampouco pela Receita Federal.

Em conformidade com a determinação constitucional e com a premissa de desonerar o contribuinte da incidência em cascata do PIS e da Cofins e fomentar o desenvolvimento nacional, foi criada a modalidade não cumulativa de mencionadas contribuições. O próprio governo deixou claro que o intuito de criar o sistema não cumulativo era para dar continuidade à reestruturação da forma de arrecadação das contribuições sobre o faturamento e corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo.

Desse modo, sob a justificativa da não cumulatividade e em decorrência de uma sistemática que possibilitaria ao contribuinte receber créditos referentes a tributos pagos, o governo aumentou as alíquotas do PIS de 0,65% para 1,5% e da Cofins de 3% para 7,6%.

Na teoria a ideia era boa, mas, passada quase uma década da sua implementação, é inegável que a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, como forma de neutralizar os efeitos maléficos da sua incidência em cascata, mostrasse aquém da esperada diminuição e racionalização da tributação.

O aumento das alíquotas do PIS e da Cofins, combinado com as várias restrições ao crédito por parte da Receita Federal, provocaram uma efetiva alta da carga tributária para praticamente todos os contribuintes sujeitos à nova sistemática.

E, o que é pior, a sistemática não coaduna com o propósito da incidência não cumulativa e não garante a incidência mais benéfica almejada para essas contribuições, uma vez que não são todos os valores relativos às operações

anteriores que garantem o direito ao crédito, gerando um aumento das receitas tributárias do Estado e restringindo o desenvolvimento econômico das empresas e do País.

Isso porque, desde a implementação do regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, uma das principais preocupações dos empresários e motivo de frequentes debates no meio jurídico é a questão do que pode ser ou não considerado “insumo” para a obtenção de créditos das mencionadas contribuições.

**Interpretações divergentes**

As leis que regulamentam o PIS e a Cofins não cumulativos estabelecem que bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação

***O judiciário começa a produzir decisões pela ampliação da possibilidade de utilização de créditos de PIS e Cofins hoje ainda não aceitos pela Receita Federal***

de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços dão direito ao crédito. Não definem, porém, o que seriam considerados insumos.

Diante desta indefinição, a Receita Federal, de forma equivocada, aplica à matéria o mesmo critério da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), inclusive através da elaboração de instruções normativas estabelecendo em quais situações seriam admitidos os créditos de PIS e Cofins, definindo como insumo exclusivamente as matérias-primas, produtos intermediários e serviços aplicados diretamente na produção do bem ou na prestação de serviço.

Todavia, recentes decisões, tanto na esfera administrativa quanto no Judiciário sinalizam uma mudança de entendimento favorável aos contribuintes.

O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), órgão responsável pelo julgamento dos Recursos Administrativos na esfera federal, em decisões recentes, tem ampliado bastante a possibilidade de creditamento, ao entender que o conceito de insumo para apuração de créditos de PIS e Cofins deve ser entendido como “todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa”.

Ao analisarem o processo de um frigorífico autuado por deduzir créditos de PIS e Cofins na aquisição de uniformes exigidos pela Vigilância Sanitária, os conselheiros da Câmara Superior da 3ª Seção do Carf entenderam que produtos e serviços inerentes à produção, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo, geram créditos.

Segundo os conselheiros, o conceito de insumo para esses tributos não é tão amplo como o da legislação do Imposto de Renda nem tão restrito como o do IPI. Esse meio-termo é a tendência que o Carf deve seguir.

**Decisões judiciais**

Também o Judiciário começa a produzir decisões pela ampliação da possibilidade de utilização de créditos de PIS e Cofins hoje ainda não aceitos pela Receita Federal.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em julgamento realizado em julho de 2011, concedeu a uma indústria de tecidos o direito de usar créditos obtidos com serviços de logística de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques. Esse é o primeiro julgamento de segunda instância favorável aos contribuintes.

Assim como o Carf, o TRF decidiu pela aplicação do conceito de insumo mais

próximo ao presente na legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) – Decreto nº 3.000, de 1999 –, muito mais amplo e similar à natureza do PIS e da Cofins. “Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção”, afirmou a decisão.

Outro caso começou a ser julgado em junho pelo Superior Tribunal de Justiça. Na ação, que tramita na 2ª Turma, já há três votos a favor do contribuinte, sinalizando uma vitória para uma indústria alimentícia que pretende aproveitar créditos de PIS e Cofins decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção e serviços de dedetização.

Entendemos, portanto, que devem ser considerados insumos todos os gastos vinculados aos elementos produtivos e que proporcionam a existência, funcionamento, manutenção e aprimoramento do produto ou serviço, sendo direito do contribuinte aproveitar créditos sobre todas as despesas necessárias à sua atividade, sem restrições.

## A criação da CSS poderá repetir o engodo da CPMF

Não é de hoje que as políticas de saúde no Brasil são um tema polêmico. Cidadãos menos abastados diariamente se deparam com um sistema precário, ausente ou falido, enquanto os de maior poder aquisitivo se veem compelidos a comprometer parte substancial de sua renda mensal com o pagamento de planos privados de saúde na tentativa – muitas das vezes, frustrada – de garantir seu acesso a um atendimento melhor que o oferecido pelo sistema público.

A mais recente discussão em torno do assunto alcançou seu clímax no final de setembro, com a votação, na Câmara dos Deputados, do Projeto de Lei Complementar nº 306/08, que pretende criar a Contribuição Social para a Saúde (CSS), ou, em outras palavras, para ressuscitar a antiga Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

O tema tem captado a atenção da mídia, que veicula entrevistas de membros da Câmara, do Senado, políticos da direita e da esquerda, alguns contra, outros a favor da criação do novo tributo. Mas a essência do que se pretendia com a votação instaurada na Câmara – o verdadeiro escopo do Projeto de Lei posto em votação e, mais importante ainda, o direito constitucional que este projeto pretende resguardar – permanece pouco esclarecida.

Primeiramente, é importante lembrar que o PL nº 306/08 veio para regulamentar uma Emenda Constitucional já de onze anos de vida, a EC nº 29/2000, no sentido de estabelecer percentuais mínimos a serem aplicados anualmente em saúde pela União, estados, municípios e Distrito Federal. Isso porque, desde a promulgação da atual Constituição Federal em 1988, nunca houve a vinculação de percentual fixo das receitas dos entes federativos com destinação certa para a saúde. O que havia, na realidade, desde pelo menos 2003, era a previsão genérica de destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde.

### Criação da CSS

Sem uma definição clara do que é “saúde”, governos estaduais e prefeituras podiam destinar os recursos recebidos da repartição de receitas para cobertura de despesas de pessoal, aposentadorias e pensões de servidores, merenda escolar, limpeza urbana, obras de infraestrutura, entre outras finalidades. De modo que pouco restava para investimento nos serviços de saúde efetivamente oferecidos para a população.

No PL nº 306/08, são listadas dez despesas que não poderão ser consideradas como ações e serviços públicos de saúde, e doze que serão consideradas como tais: vigilância em saúde, epidemiológica e

de ser admitidas como gastos em saúde ou aumento de receitas.

É nesse contexto que a CSS deve ser compreendida.

Originado no Senado, o PL nº 306/08 (apelidado de Projeto Emenda 29) não contemplava a criação de nova fonte de custeio para a saúde até ser alterado na Câmara dos Deputados, onde foi emendado e passou a prever a criação da CSS e a definir todos os elementos necessários à plena instituição do tributo (fato gerador, base de cálculo, alíquota etc.).

Embora grande parte da mídia tenha veiculado que a Câmara dos Deputados vetou a criação da CSS, fato é que essa informação não é verdadeira, já que o projeto foi votado e aprovado, apenas com exclusão do artigo que tratava da base de cálculo. Em outras palavras, o que a Câmara fez, na realidade, foi votar a favor da criação do novo tributo; apenas retirou parte do texto para que haja a necessidade de edição de lei posterior para estabelecer as bases de cálculo.

Nada mais fez a Câmara do que postergar o efeito da CSS “no bolso” do contribuinte para momento futuro, deixando o caminho mais árduo (qual seja, a instituição do tributo em si, a aprovação perante o rebuscado trâmite legislativo brasileiro e a vitória contra a luta da oposição popular) já aplainado.

Agora, caberá ao Senado aprovar o PL da forma como voltou da Câmara (ou seja, com a criação de CSS, mas sem base de cálculo) ou rejeitá-lo mediante arquivamento.

### Reflexão necessária

Esse cenário demanda uma reflexão sobre a relação entre ‘saúde’ e a criação do novo tributo.

A Constituição Federal trata a saúde como autêntico direito social, de garantia fundamental e de aplicação imediata.

*Nada mais fez a Câmara do que postergar o efeito da CSS “no bolso” do contribuinte para momento futuro, deixando o caminho mais árduo já aplainado*

sanitária, capacitação de pessoal de saúde do SUS, investimento na rede física do SUS com execução de obras de recuperação, reforma, ampliação e construção de novos estabelecimentos de saúde, saneamento básico de domicílios ou de pequenas comunidades, entre outras.

Mas a vinculação de percentuais fixos das verbas orçamentárias dos entes federativos em favor de rubricas previamente definidas como de saúde demonstra a necessidade premente de reorganizar os gastos, já que não só o orçamento de “livre destinação” será reduzido e gastos que antes eram cobertos com as verbas da saúde agora precisarão de outra fonte de custeio. Restarão, portanto, duas opções: cortes de despesas que deixarão

E esclarece em seu art. 196 ser a saúde direito de todos e dever do Estado garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos. Diz ainda a Carta Magna que essas políticas devem ser regidas pelo princípio do acesso universal igualitário às ações e serviços para promoção, proteção e recuperação da saúde.

A Constituição deu à saúde o status de direito essencial, e dever público garantido mediante políticas públicas sociais e econômicas. E esse dever de cuidar da saúde é de competência comum da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (daí a existência do Sistema Único de Saúde, o SUS, baseado no financiamento público e na cobertura universal das ações de saúde). E é a boa gestão dos recursos do orçamento da seguridade social e dos entes federativos que garantirão a realização do dever do Estado para atendimento do direito à saúde.

Ao determinar a criação de um novo imposto, especial e exclusivo para o financiamento da saúde, a Câmara dos Deputados repassa aos contribuintes um ônus financeiro que deveria ser coberto pelos orçamentos públicos compostos por meio dos tributos já vigentes e pagos pela sociedade.

Esse tipo de atitude simplesmente relega à Carta Magna o papel de mero “documento de intenções”, na medida em que ignora a necessidade de melhoria da gestão dos recursos públicos já existentes (que, sabemos, não são poucos), e transfere ao cidadão o ônus da desordem financeira dos

entes federativos e de sua ineficiência na prestação de serviços.

Os contribuintes da CSS serão todos aqueles que realizem movimentações bancárias, via débito em conta corrente e

***Não podemos esquecer que a compensação financeira pela falta da CPMF a partir de 2008 foi rapidamente implementada e encontra-se em vigor até hoje***

poupança, o que, nos dias de hoje, inclui a maior parte das famílias brasileiras e praticamente toda a população adulta dos grandes centros.

#### ***Justificativa enganosa***

Mas por que criar um novo tributo? A alegação dos favoráveis à medida é simplista: não há receita suficiente para garantir o cumprimento dos percentuais mínimos à saúde definidos pelo PL nº 306/08.

Esse argumento exige do cidadão brasileiro um retorno ao final do ano de 2007 (ano de extinção da CPMF) e início de 2008, quando o Poder Executivo optou por aumentar as alíquotas do IOF-Crédito da pessoa física (incidente sobre operações de empréstimos e financiamentos), como medida para compensação orçamentária

da perda que a CPMF representou aos cofres públicos. Para tanto, simplesmente dobrou a alíquota desse imposto durante todo o ano de 2008, de quase 1,5% ao ano para 3% anuais. Ao final de 2008, a alíquota voltou ao valor inicial, mas, em abril deste ano (2011), foi novamente dobrada para 3% anuais.

Agora, em 1º de dezembro de 2011, (01/12/2011), a alíquota do IOF-Crédito foi mais uma vez alterada, para aproximadamente 2,5% ao ano.

Cabe destacar aqui a natureza “extrafiscal” desse imposto, que permite ao Poder Executivo alterar a alíquota da forma que lhe convier, sendo as alterações aplicáveis já no dia seguinte.

Além disso, ainda em janeiro de 2008, e com o mesmo objetivo de ‘reposição de caixa’, aumentou a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de 8% para 15% para entidades financeiras, como bancos, corretoras, seguradoras e administradoras de cartões de crédito, e de 8% para 9% para as demais pessoas jurídicas.

Fica claro, portanto, que a compensação financeira pela falta da CPMF a partir de 2008 foi rapidamente implementada, e encontra-se em vigor até hoje. Fato que vai de encontro à justificativa apresentada para a criação da CSS e revela o real efeito dessa iniciativa: o aumento da arrecadação tributária para financiar uma máquina estatal onerosa e pouco eficiente.

Mais urgentes do que qualquer imposto adicional é a melhoria da gestão dos recursos já existentes.

## Em defesa da valorização do trabalho e da inclusão social

Os serviços sociais autônomos são pessoas jurídicas de direito privado, genuinamente brasileiras, idealizadas pelo próprio empresariado, e criadas por lei com a incumbência precípua de concretizar os direitos fundamentais à educação, à cultura, à saúde e ao lazer, reafirmando valores fundamentais como a “cidadania”, “a dignidade da pessoa humana”, “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”.

Recebem essa denominação o SESI (Serviço Social da Indústria), o SESC (Serviço Social do Comércio), o SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem da Indústria), o SENAC (Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio), o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), o SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), o SEST (Serviço Nacional do Transporte), o SENAT (Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte) e o SESCOOP (Serviço Nacional de Aprendizagem das Cooperativas).

Além desse rol, também denominado por entidades “S” e, mais comumente, por concisão jornalística, “Sistema S”, destaquem-se ainda as entidades criadas mais recentemente sob essa denominação no plano federal: a Associação das Pioneiras Sociais, conhecida como Rede Sarah, por meio da autorização da Lei nº 8.246/91, a Agência de Promoção de Exportações do Brasil (APEX-Brasil), pela Lei nº 10.668/2003, e a Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), pela Lei nº 11.080/2004.

### Debate conceitual

Apresentam como grande parte de sua fonte de custeio uma contribuição compulsória, paga pelo segmento do empresariado ao qual suas atividades são primordialmente destinadas, cuja arrecadação pode ser feita pela própria entidade, mas, na maioria das vezes, tem sua sujeição ativa transferida à Receita Federal do Brasil, que cobra uma taxa de administração por seu recolhimento. E é justamente essa taxa que reforça a natureza não tributária da contribuição, que, apesar de compulsória, não se configura como tributo.

Apesar de sua principal fonte de recursos ser de proveniência privada, há uma grande discussão a respeito da sua natureza. O argumento utilizado por aqueles que defendem a natureza tributária e pública dos recursos das Entidades “S” é o de que o Supremo Tribunal Federal, nos Recursos Extraordinários nº 148-754-2 e 138-284, lista as “contribuições sociais gerais”, entre elas o FGTS, o salário-educação e as contribuições para Sistema “S”, como espécies tributárias.

Todavia, no Recurso Extraordinário nº 148-754-2, que versa sobre a constitucionalidade da contribuição sobre o PIS, o ex-ministro Francisco Rezek sustenta que “para que algo seja tributo, é preciso que seja antes receita pública. Não se pode integrar a espécie quando não se integra o gênero. Dinheiros recolhidos não para ter ingresso no Tesouro

**Dos 1,7 milhões de trabalhadores matriculados no SESC-SP, 84% têm renda inferior a cinco salários mínimos e contam com a entidade para ter acesso a cultura, esporte e lazer**

público, mas para, nos cofres de uma instituição autônoma, se mesclarem com dinheiros vindos do Erário e resultarem afinal na formação do patrimônio do trabalhador: nisso o Supremo não viu natureza tributária, como, de resto, não viu natureza de finanças públicas. Não estamos aqui diante de receita”.

O entendimento de que para que algo seja tributo é preciso que diga respeito às finanças públicas e ingresse no Erário é também compartilhado pelos ex-ministros Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira, Moreira Alves.

Ainda que haja um grande debate a esse respeito, por uma imposição de seus próprios regulamentos – e não em

razão da natureza de seus recursos –, tais entidades sujeitam-se ao controle do Tribunal de Contas da União. Esse controle, em função das peculiaridades das entidades, deve, preferencialmente, ter como objetivo verificar o atingimento das finalidades dessas entidades, operando-se uma transição do controle de meio, próprio das entidades da administração pública direta e indireta, para um controle de resultados.

Em consequência da finalidade para a qual as Entidades “S” foram criadas, percebe-se que a sua autonomia é estratégica para a realização da necessária cooperação entre a iniciativa privada e o Poder Público, na exata medida em que realiza o interesse coletivo por meio da mobilização social e cultural do setor privado na implementação dos direitos econômicos, sociais e culturais dos empregados das categorias a elas vinculadas.

O denominado patronato, para utilizarmos uma terminologia da “Era Vargas”, portanto, subvenciona, organiza, administra, incentiva e executa ações sociais voltadas para o desenvolvimento e melhoria da qualidade de vida da população, em geral, na exata dimensão em que é acessível e beneficia a todos e, em particular, aos empregados de cada categoria.

### Frutos da autonomia

A gestão privada e a autonomia gerencial, que desde o princípio foram atribuídas a essas entidades, bem como sua submissão a um regime jurídico estritamente privado, eram desde aquela época, como continua a ser agora, estratégica para o desempenho de suas finalidades institucionais. Por isso saltam aos olhos iniciativas ou entendimentos que buscam impor a essas entidades – que se sujeitam a seus próprios regulamentos no tocante a compras, serviços e seleção de pessoal – as amarras próprias da administração pública.

E não se pode descuidar do fato de que tais entidades desempenham um relevante papel no desenvolvimento socioeconômico e cultural do País. Para se ter uma dimensão de sua importância,

basta verificar que apenas o SESC, no Estado de São Paulo, atende, em média, 1,3 milhão de visitantes por mês.

São cerca de 1,7 milhões de trabalhadores paulistas matriculados. Desses, 84% possuem renda mensal inferior a cinco salários mínimos e, se não fosse o SESC-SP, muito provavelmente não teriam acesso às diversas atividades culturais, esportivas e de lazer oferecidas pela entidade.

Além de toda a infraestrutura de 33 unidades espalhadas na capital e interior, o SESC-SP ainda mantém programas de grande relevância social, como o “Mesa Brasil SESC” (de combate à fome e ao desperdício); “Terceira Idade” (voltado para a terceira idade); “Internet Livre” (que possibilita a inclusão e alfabetização digitais), entre outros projetos de caráter cultural que, inclusive, lhe proporcionaram, em 2001, a obtenção do Prêmio UNESCO de Cultura.

O exemplo de apenas uma instituição, o SESC-SP, demonstra o relevante papel que as entidades “S” possuem no desenvolvimento nacional, já que

propiciam a inclusão social de uma grande parcela da população brasileira.

#### ***Missão indispensável***

Não obstante esse fato, o grande desafio é manter sua fonte de custeio, frequentemente alvo de constantes investidas do Poder Legislativo, que, sob o argumento da redução da carga tributária, pretende reduzir ou mesmo extinguir as contribuições a elas destinadas, desconsiderando sua inestimável função no desenvolvimento socioeconômico e cultural.

A mais recente investida do Poder Legislativo está sendo capitaneada pelo senador Ataídes Oliveira (PSDB/TO), o qual apresentou ao Senado, em 02/08/2011, o Projeto de Lei nº 442/2011, que visa, em síntese, reduzir em 50% as alíquotas das contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades “S”, cujo conjunto foi composto, no âmbito desse Projeto de Lei, pelo SENAI, SESI, SENAC, SESC, SEBRAE, SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP.

Acreditamos que, sem negar a necessidade e urgência de uma reforma tributária no País, é preciso compatibilizar essa pauta com a manutenção de entidades, como é o caso das “S”, que, parafraseando o ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Fux, concretizam “a promessa constitucional esculpida no princípio pétreo da ‘valorização do trabalho humano’ encartado no artigo 170 da Carta Magna”.

***Advogada. Mestre em Direito do Estado, na Subárea de Direito Constitucional, pela PUC/SP. Coordenadora da Assessoria Jurídica do SESC SP. Professora da disciplina de Direitos Humanos da R2 Cursos Preparatórios para Concursos.***

## *Lacunas legais e voracidade arrecadatória geram insegurança jurídica*

O planejamento tributário ainda é visto, por alguns, com certas ressalvas. Essa desconfiança decorre principalmente da falta de conhecimento a respeito de direitos dos contribuintes e de alternativas legais à sua disposição.

Em síntese, o planejamento tributário é um estudo voltado para o gerenciamento da carga tributária que recairá sobre os contribuintes, sejam estas pessoas físicas, sejam jurídicas, com vistas a reduzir seus encargos.

Estudo prévio do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) indica que, em 2010, a carga tributária atingiu 35,04% do Produto Interno Bruto do país. E, em 2011, o chamado “impostômetro”, criado pela Associação Comercial de São Paulo, já indicava, em novembro, o pagamento de R\$ 1,24 trilhão em impostos em todo o Brasil desde o início do ano.

Dada essa elevada carga de tributos e a complexidade das leis e regras que regem o sistema tributário brasileiro, tal planejamento é, em muitos casos, um meio indispensável de assegurar a possibilidade de crescimento ou mesmo a viabilidade financeira das empresas.

Quando o planejamento tributário é realizado dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico, até mesmo com amparo em lacunas existentes na própria legislação, e antes de praticados os atos que implicam obrigação de pagar tributos, estamos diante de um procedimento denominado “elisão fiscal”, plenamente lícito. Algo que não se confunde com sonegação, fraude ou simulação, ilícitos geralmente praticados após os atos que geram a obrigação de pagar os tributos, que caracterizam “evasão fiscal”, e devem ser combatidos pelo Fisco.

### ***Arbitrariedade fiscal***

Ocorre que o Fisco nem sempre age dentro dos limites do seu poder-dever de fiscalização, e, de forma arbitrária, não reconhece a legalidade e efetividade de

algumas operações totalmente legítimas realizadas pelos contribuintes.

Para o Fisco, o simples fato de uma empresa obter vantagem econômica decorrente da redução de tributos após a utilização de um planejamento tributário, já é, por si só, motivo para desconsiderar o ato praticado, interpretação que carece de respaldo legal, adotada com intuito de maximizar a arrecadação. Suas decisões administrativas levam em conta apenas os efeitos econômicos gerados pelo

*Quando implicam redução da carga tributária que incide sobre os contribuintes, atos perfeitamente legais têm sido interpretados como ilegítimos pelo Fisco*

planejamento, sem considerar se os atos foram praticados dentro dos limites da lei e até mesmo das modalidades contratuais adotadas pelo contribuinte.

Um exemplo antigo é empréstimo – denominado “contrato de mútuo” –, que, com base em previsão legal, está sujeito à incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Em vez de fazer um mútuo, entretanto, muitos bancos oferecem aos seus correntistas a opção de um contrato de compra a prazo e venda à vista, no qual não incide IOF.

Da mesma forma, é possível fazer um contrato de leasing e já concentrar o pagamento nas primeiras prestações, não havendo obrigatoriedade de as parcelas serem fixas, sem que isso caracterize, como entende o Fisco, uma operação de compra e venda simulada, sujeita a uma tributação mais elevada. Interpretação corroborada pelos tribunais, que entendem não haver realização de negócio indireto ou mesmo elementos

para descaracterizar a operação, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e da liberdade contratual.

O que se pode cogitar aqui é a existência ou não de um confronto entre o princípio da legalidade, e o da igualdade, na medida em que duas pessoas com a mesma capacidade contributiva podem estar sujeitas a tributações diferentes, dependendo da operação que realizarem. Mas esse fato não transforma uma operação lícita em evasão.

Acontece que o Fisco, extrapolando o poder e o dever de fiscalização que lhe competem, e aproveitando-se de uma “brecha” existente no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), ao constatar vantagem econômica, autua o contribuinte. Essa brecha existe porque ainda não foi editada uma lei que regulamente, conforme prevê o próprio CTN, quais seriam os negócios jurídicos que, praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, poderiam ser anulados.

### ***Insegurança jurídica***

Ainda que, mesmo dentro do próprio Fisco, muitos defendam uma mudança de visão, recente decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) reafirmou a interpretação tradicionalmente adotada pelas autoridades fiscais.

Ao julgar um processo administrativo, decidiu o relator que, apesar de os meios adotados na transação de venda de ações para reestruturação societária serem amparados em lei, seu único propósito seria uma vantagem econômica e, portanto, a operação deveria ser considerada uma simulação: “Diversos negócios, portanto, concatenados cujas funções se conjugam para a produção dos efeitos de um negócio de cuja forma se desejou esquivar, exclusivamente por motivos tributários. Por outras palavras, como já se demonstrou às escâncaras, tratou-se de uma sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito

atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando 'norma de cobertura' sem propósito comercial algum que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, com fins meramente de economia tributária". Dessa forma, por maioria de votos, foi mantida a autuação.

Constata-se, assim, que mesmo o contribuinte que realiza um planejamento tributário dentro dos limites legais e amparado em procedimentos lícitos pode ter seus atos anulados com base em interpretação do Fisco, segundo a qual a adoção de quaisquer meios de redução da carga tributária configura busca ilegítima de vantagem econômica.

Não bastasse a complexidade de suas normas e seus procedimentos, o Fisco submete atos perfeitamente legais a interpretações de legitimidade feitas caso a caso. Desse modo, gera insegurança jurídica, cria riscos desnecessários para as empresas e os contribuintes em geral, e desestimula investimentos.

Anti80

*Instituições sem fins lucrativos demandam regime tributário diferenciado*

Nas últimas décadas, desde o processo de redemocratização, a sociedade civil brasileira vem-se fortalecendo. Com isso, organizações não governamentais passaram a ocupar um importante espaço institucional. Essas organizações têm como objetivo a busca do bem comum, mas não se situam na esfera estatal, ao mesmo tempo que não se enquadram na lógica do mercado.

Esse novo espaço institucional – público, mas não estatal –, denominado Terceiro Setor, é composto, segundo o direito brasileiro, de diversos tipos de associações e fundações privadas enumerados no Código Civil, que se incubem de causas de interesse público e social, sem finalidade lucrativa e que atendem públicos diferenciados.

Um estudo do IBGE realizado em 2005 e atualizado em 2008 apontou a existência de 338 mil organizações não governamentais no Brasil. De acordo com o estudo, entre os anos de 1996 a 2005, houve um crescimento do setor da ordem de 215%.

O crescimento dessas organizações e sua atuação em áreas diversas refletem os interesses e as demandas de uma sociedade civil heterogênea e tenta dar respostas às questões não solucionadas pelo Estado em sua lógica universalista.

***Multiplicidade e conflito de regras***

A Constituição conferiu imunidade tributária às organizações do Terceiro Setor que, sem finalidade lucrativa, atuam nas áreas da educação e da assistência social e vedou expressamente à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dessas organizações, desde que relacionados com as suas finalidades essenciais. Igualmente, conferiu às entidades beneficentes de assistência social imunidade à contribuição para a seguridade social.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabeleceu os requisitos para que essas organizações possam usufruir da imunidade, entre os quais se destacam a não distribuição de parcela de seu patrimônio ou renda; a aplicação integral, no País, dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos; e a obrigatoriedade de manter a sua escrituração contábil revestida das formalidades legais.

Apesar de o dispositivo ser taxativo, tem sido ignorado pelo Poder Público, na medida em que, tanto o Legislativo como o Executivo, em diversos níveis,

***Apesar de garantida na Constituição, imunidade tributária das organizações não governamentais é limitada e dificultada pelo Poder Público***

estabelecem e ampliam, por meio de leis ordinárias, decretos, portarias e resoluções, o rol de requisitos a serem cumpridos. Entre as exigências complementares impostas por essas várias instâncias estatais, encontram-se a universalização dos serviços prestados; percentuais de gratuidade na concessão dos serviços; a vedação de remuneração de dirigentes (exceto para as organizações qualificadas como Organização Social ou como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público).

Configura-se, portanto, um cenário de insegurança jurídica, pois, enquanto a Constituição outorga garantias, o legislador infraconstitucional as restringe ao estabelecer diversos outros requisitos para a imunidade. Insegurança que não se limita ao campo da tributação, pois diz respeito também a exigências cartorárias,

regras para a obtenção de títulos ou certificações, prestação de contas e vários outros aspectos da existência e atividade dessas organizações.

Como se não bastassem as exigências infraconstitucionais já citadas, a Lei nº 9.532/97 estabeleceu, em âmbito federal, outros requisitos além daqueles previstos pelo CTN, para que as organizações possam gozar da imunidade ou isenção tributária, conforme o caso, entre os quais destaca-se a proibição de remunerar dirigentes. Essa vedação é uma afronta à própria Constituição e cria uma dificuldade adicional para o desenvolvimento das entidades sem fins lucrativos.

***Em busca de soluções***

Cabe assinalar que se encontra em tramitação, na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei nº 1.336/2011, de autoria do ex-senador Tasso Jereissati, que estabelece, entre outras disposições, a previsão de remuneração de dirigentes das fundações e associações assistenciais sem fins lucrativos que atuem diretamente na gestão executiva. O PL intenciona resguardar um direito que, aos olhos do legislador constituinte, já estaria assegurado para as organizações de educação e de assistência social em sentido amplo.

As organizações do Terceiro Setor não guardam a mesma lógica do Estado e do mundo corporativo, no entanto, para que possam levar a cabo os seus objetivos institucionais, necessitam de estruturação, recursos, pessoas capacitadas, gestão profissional e remunerada. E, devido a sua natureza e função especiais – reconhecidas pela Constituição –, demandam a consolidação de um regime jurídico-tributário coerente e diferenciado que favoreça seu fortalecimento institucional para que possam suprir relevantes lacunas sociais e contribuir ainda mais com o desenvolvimento socioeconômico e cultural do País.

## Responsabilização de terceiros exige comprovação de ilícito

O Código Tributário Nacional prevê algumas hipóteses de responsabilidade de terceiros pelo descumprimento das obrigações tributárias.

Diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, sócios ou não sócios, podem ser responsabilizados por obrigações tributárias das empresas apenas quando essas obrigações resultam de atos por eles praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Esses atos são denominados de “ilícitos”.

A responsabilidade desses representantes, nesses casos, estará condicionada à comprovação documental do vínculo entre a obrigação tributária formada com a prática do ato ilícito.

É importante frisar que a responsabilidade deve ser exclusiva e não solidária, ou seja, o Fisco deverá cobrar somente a pessoa que praticou o ato ilícito pela dívida tributária gerada à pessoa jurídica, não podendo esta ser responsabilizada pelas mesmas dívidas.

Tal determinação legal é coerente com a Teoria da Responsabilidade, que integra da doutrina jurídica clássica desde seus primórdios e busca vincular o agente ao dano causado sem responsabilizar terceiros que não concorreram com o dano.

Vemos na prática, todavia, que a Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional têm incluído como responsáveis

todos os sócios da pessoa jurídica, sejam eles administradores, sejam investidores.

Esse procedimento viola o Código Tributário Nacional (CNT), causando ainda insegurança jurídica capaz de inibir investimentos em nosso país.

Assim, antes de incluir o sócio da empresa na cobrança administrativa ou judicial, o Fisco deve verificar se a obrigação tributária resultou da prática de ato lícito ou ilícito.

***A Receita Federal  
viola o Código  
Tributário Nacional  
ao responsabilizar por  
dívida todos os sócios da  
pessoa jurídica, sejam  
eles administradores,  
sejam investidores***

Se o ato for lícito, a responsabilidade será exclusivamente da empresa; se for ilícito, a responsabilidade será exclusivamente do representante causador do dano, cabendo ao Fisco cobrar deste sócio, e não da empresa e de outros sócios.

Atento a essa ilegalidade perpetrada pelo Fisco, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que: “A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que

acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 1.107.728/SP)”.

A Procuradoria da Fazenda Nacional editou a Portaria nº 180, em 25 de fevereiro de 2010, para regulamentar o procedimento de responsabilização de representantes que agiram ilicitamente.

Referida portaria determina que a inclusão do responsável na Certidão de Dívida Ativa somente ocorrerá após declaração fundamentada da autoridade competente da Receita Federal, do Ministério do Trabalho e Emprego ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, acerca da ocorrência de abuso de poder, infração à lei, infração ao contrato social ou estatuto da empresa ou dissolução irregular da pessoa jurídica.

Em outras partes da mesma portaria, a norma administrativa determina a comprovação documental das hipóteses mencionadas acima, frisando que a simples alegação sem embasamento documental não basta.

O Código Tributário Nacional impõe, portanto, a responsabilização exclusiva do representante que praticou atos ilícitos pelas obrigações tributárias resultantes desses atos, cabendo à empresa tão somente a responsabilidade das obrigações tributárias de atos lícitos.

## *Um instrumento importante, ainda pouco utilizado*

Nas últimas décadas, o Brasil vem aperfeiçoando suas políticas no campo da tecnologia e da inovação, criando e ampliando meios de fomentar o apoio financeiro a essas atividades. Apesar disso, o número de empresas que se utilizam dos incentivos disponíveis ainda é bastante reduzido.

A Lei nº 11.196/05, conhecida como “Lei do Bem”, por exemplo, aperfeiçoou os incentivos fiscais para empresas que desenvolvem inovações tecnológicas, seja na concepção de novos produtos, na agregação de novas funcionalidades e características a produtos já existentes, seja em aperfeiçoamentos de processos produtivos que representem efetivos ganhos de qualidade ou produtividade, resultando em maior competitividade.

A Lei do Bem permite, de forma automática, a utilização de incentivos fiscais relacionados ao Imposto de Renda (IR), à Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por parte das pessoas jurídicas que investirem em pesquisa e desenvolvimento voltados para a inovação tecnológica.

Ao propiciar o retorno de parte do seu investimento em inovação, por meio da renúncia fiscal, os incentivos ampliam a capacidade empresarial para o desenvolvimento de tecnologias, benefício, que, no conjunto, estende-se a toda a sociedade, pois impulsiona o desenvolvimento do País.

***Muitas empresas deixam de aproveitar incentivos à inovação tecnológica por falta de informação ou pelo excesso de burocracia para obtenção de benefícios fiscais***

### ***Expansão necessária***

Segundo o Relatório Anual de Utilização de Incentivos Fiscais, elaborado pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, em 2008, apenas 552 empresas apresentaram formulários declarando serem beneficiárias dos incentivos fiscais

previstos na Lei do Bem. Esse número revela um significativo avanço, uma vez que é 66% maior que o registrado em 2007, mas ainda é apenas uma pequena fração de um universo que, segundo dados do IBGE, estava em torno de cerca de 4 milhões de empresas em atividade no país naquele ano.

O pequeno número de empresas beneficiadas pode ser explicado pela falta de conhecimento, por parte dos empresários, dos benefícios oferecidos pela legislação, bem como pelo fato de que muitas empresas, apesar de desenvolverem tecnologia, não se reconhecem como inovadoras por acreditar que não se enquadram nas hipóteses previstas em Lei.

Além dessa falta de conhecimento por parte dos empresários, vale destacar também que o governo federal não vem contribuindo como poderia para a ampliação da utilização desses incentivos, na medida em que não há uma adequada divulgação dos benefícios oferecidos e que se exigem complexos procedimentos burocráticos dos que buscam aproveitá-los.

*A lógica do sistema corrói a autonomia do Direito, diz especialista*

Doutor em Direito Tributário e professor da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, Eurico Marcos Diniz de Santi é também o coordenador-geral do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF), da FGV-SP. Nesta entrevista, De Santi expõe as raízes históricas e os interesses econômicos e políticos que se articulam no sistema tributário brasileiro. Estamos diante de uma máquina extremamente eficaz na reprodução de complexidades, incertezas e lacunas, cuja lógica dificilmente poderá ser alterada por uma reforma legislativa, diz o pesquisador, que propõe o uso das novas tecnologias da informação para tornar o sistema mais simples e transparente, em benefício dos contribuintes.

**[em]Revista – Como o modelo tributário influencia o desenvolvimento de um país? E como isso se dá no caso do Brasil?**

**Eurico de Santi** – O que a gente percebe é que o sistema tributário nunca ajuda. O que ele pode fazer é não atrapalhar o desenvolvimento. Para isso, ele deve atender aos princípios de uma economia institucional. O que é isso? É uma economia que tem regras claras. A grande dificuldade do Brasil é justamente a complexidade do sistema tributário, a falta de regras claras e o quanto ele acaba interferindo na livre opção dos agentes econômicos, desviando decisões que deveriam se nortear pela busca da maior eficiência econômica para questões induzidas pela tributação. Isso acontece em razão de distorções históricas do nosso sistema tributário. Eu diria que, nesse sentido, há um grande descompasso entre o nosso sistema tributário atual no Brasil, que inusitadamente faz parte dos chamados “Brics”, e se tornou, em razão da crise europeia, a sexta economia mundial, com uma perspectiva imensa de crescimento e desenvolvimento. Temos um sistema tributário que foi estruturado para um Brasil importador de capital, em crise inflacionária, déficit fiscal e uma grande dívida internacional. Nesse sistema, a única preocupação era conseguir dinheiro de onde quer que fosse para manter o Brasil funcionando.

Ele recai sobre todos os focos que apresentam capacidade contributiva – importador, exportador, bancos, folha de salário, e especialmente o consumo –, incidindo, sobretudo, nas bases mais fáceis de serem cobradas, como é o caso do faturamento, que é fácil de apurar. É um sistema voltado para o permanente aumento da tributação, objetivo que vem sendo atingido.

*A múltipla repartição da arrecadação do nosso Imposto sobre Valor Agregado entre os entes federativos dificulta a adoção de uma política pública racional*

**eR – O sistema tributário brasileiro é transparente?**

**ES** – Muito pouco. Até para seduzir o legislativo, o sistema acabou incorporando malandragens institucionais para iludir o contribuinte. É a chamada “ofuscação”, “ilusão” tributária, feita por meio de fórmulas de cálculo de tributos como o ICMS, que, para iludir o contribuinte, não o informa sobre a alíquota efetivamente cobrada. Utiliza-se algoritmo para tributar “por dentro”. Nas contas de água e luz, a alíquota do ICMS deveria ser 25%, mas, desse modo, salta para 33%. Crio outros instrumentos como as contribuições. Na verdade uma contribuição é um tributo, um imposto. Também falta transparência em relação à destinação da arrecadação. Para seduzir a aprovação de uma contribuição como a Cide, por exemplo, se diz que ela vai solucionar problemas de infraestrutura e das estradas de rodagem, assim como o Fust e o Fustel vinculam-se às telecomunicações. Vende-se a ideia de que a criação de um tributo resultará automaticamente em melhoria em infraestrutura ou serviços públicos. Mas a

coisa não funciona bem assim. Não existe uma correspondência absoluta entre você pagar uma contribuição voltada para a saúde, por exemplo, e melhorar o sistema de saúde. Foi a que a gente assistiu com a CPMF, que caiu no final de 2009 justamente pela percepção popular de que não resultou em melhoria dos serviços de saúde. O Estado, portanto, cria motivações, justificativas e ilusões para tributar mais, sem se importar tanto com o cumprimento das metas prometidas. Na área tributária, o discurso oficial não casa com a prática.

**eR – Por que o sistema brasileiro é tão complexo?**

**ES** – Para começar, o Brasil é muito atípico em relação a outros países. É uma federação curiosa, sem tradição histórica e na qual as unidades têm pouca autonomia, mas que, na área tributária, tem todos os problemas de uma federação, porque as competências e verbas precisam ser divididas entre a União e 27 estados. É atípico ainda porque dá autonomia tributária também para os municípios, que têm seus próprios sistemas. E são 5.565 municípios. Com isso, cria-se um problema de racionalidade dos tributos, porque o principal imposto da atualidade, no mundo, o chamado Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que corresponde, mais ou menos, ao nosso ICMS, tradicionalmente incide sobre a produção, a comercialização e os serviços. Como é um imposto que incide sobre toda uma cadeia, cada um só deve pagar pelo que agrega de valor. Normalmente, nos países onde o IVA surgiu, Estados unitários, não federativos, como França, Itália e no Canadá, a cobrança é centralizada e depois a verba é repassada para várias instâncias de governo e regiões do país. Mas, no caso do Brasil a cobrança do ICMS foi repartida pelos vários entes da federação. A parte de serviços está com os municípios, a de circulação de mercadorias, telecomunicações e transportes, com os 27 estados, e a da produção e a do IPI – associados a contribuições como PIS/Cofins, que

incidem sobre faturamento – estão com a União. Essa múltipla repartição faz com que seja muito difícil propor uma política pública racional, que coordene legalmente os três entes de modo a promover essa racionalidade. Eu acabo tendo um sistema tributário municipal que interfere no sistema tributário estadual que interfere no sistema tributário nacional, o que gera disputas entre eles.

**eR – Aí vem a famosa, ou famigerada, guerra fiscal.**

**ES** – Exato. E a gente fica no meio da disputa entre municípios, entre estados, entre a União e entes federativos, entre estados e municípios. E, a cada operação que você realiza dentro da sua empresa, você está sujeito a fiscalização municipal, estadual e federal. E às vezes sujeito a mais de um estado, mais de um município. É um sistema altamente complexo, burocrático. Isso cria um grande nó para a tão falada reforma tributária.

**eR – Como esse nó poderia ser desatado? Por que é tão difícil fazer uma reforma tributária que solucione o problema?**

**ES** – Um sistema racional deveria eliminar essa tripartição de competências, atribuí-la um ente só e arrecadar de forma eficiente e racional, para depois repartir entre os três. Mas os obstáculos para que isso aconteça são muito grandes, porque qualquer reforma tributária mais racional, que elimine, por exemplo, a tributação sobre serviços nos municípios, recebe o confronto e a oposição de todos os prefeitos do Brasil, que querem ter essa liberdade e esse direito de propor uma política tributária própria, sem depender da União ou dos estados. Da mesma forma, qualquer tentativa de unificar o ICMS, retirá-lo da mão dos estados, gera uma forte oposição dos governadores. Também na esfera federal, tentativas de mexer no IPI sofre oposição da bancada da Região Norte, que teme perder a Zona Franca de Manaus, que não paga IPI. Se a reforma inclui, por exemplo, a eliminação do IPI, acaba a vantagem da Zona Franca.

**eR – Por que os estados e municípios se opõem à centralização da arrecadação? Temem que a União não repasse as verbas que lhes caberiam?**

**ES** – Um sistema racional deveria eliminar essa tripartição de competências, atribuí-la um ente só e arrecadar de forma eficiente e racional, para depois repartir entre os três. Mas os obstáculos para que isso aconteça são muito grandes, porque qualquer reforma tributária mais racional, que elimine, por exemplo, a tributação sobre serviços

nos municípios, recebe o confronto e a oposição de todos os prefeitos do Brasil, que querem ter essa liberdade e esse direito de propor uma política tributária própria, sem depender da União ou dos estados. Da mesma forma, qualquer

*A legislação é tão complexa que admite várias interpretações possíveis. Então, na verdade, juridicamente, impera um grande “faz de conta”*

tentativa de unificar o ICMS, retirá-lo da mão dos estados, gera uma forte oposição dos governadores. Também na esfera federal, tentativas de mexer no IPI sofre oposição da bancada da Região Norte, que teme perder a Zona Franca de Manaus, que não paga IPI. Se a reforma inclui, por exemplo, a eliminação do IPI, acaba a vantagem da Zona Franca.

**eR – O sucesso do Simples não poderia nortear a reforma tributária?**

**ES** – O montante advindo do Simples Nacional, hoje em dia, é pouco significativo em relação ao total da arrecadação de tributos, e outros tributos, mais relevantes, implicam complexidades políticas e administrativas bem maiores. Mesmo assim, o que nós percebemos é que o grande caminho é o da simplificação. A gente já percebeu que a reforma tributária é um sonho que não vai se realizar. O que a gente tem que fazer é criar formas inteligentes, significativas de cooperação para poder simplificar a cobrança e arrecadação dos tributos de forma a propiciar um sistema mais simples e transparente para o contribuinte. A proposta do nosso núcleo parte exatamente desse paradigma. Temos uma série de nós que inviabilizam a discussão política produtiva sobre esse tema. Então é um tema muito difícil de avançar dentro do legislativo. Apesar disso, talvez estejamos em um grande momento para esse tipo de mudança. Estamos vivendo uma grande virada histórica. Alguns dizem que é uma virada tão importante quanto a Revolução Industrial. O surgimento e a plena vivência da era da informação, um avanço extraordinário da tecnologia da informação e da tecnologia de uma forma geral, que viabiliza plataformas de comunicação inovadoras.

**eR – De que forma a tecnologia da informação está mudando o sistema tributário?**

**ES** – Hoje em dia temos todo o fluxo financeiro mapeado de uma forma muito clara pelo sistema financeiro. No sistema bancário, especialmente brasileiro, que aprendeu a conviver com a inflação, tornou-se altamente automatizado. Criamos, por exemplo, um tipo de transferência bancária muito rápida, o TED, que é uma coisa extraordinária. Com a cobrança do CPMF, o Fisco mapeou todas as riquezas do Brasil. O Fisco tem um raio X digital sobre todas as transações financeiras, cartão de crédito, compra, venda, transferências, qualquer movimentação financeira com internet. Temos à disposição um retrato digital de todo o fluxo financeiro nacional. Além disso, nos últimos cinco anos, foi desenvolvido, de uma forma extraordinária, o sistema público de escrituração digital.

**eR – Como funciona essa escrituração digital?**

**ES** – O direito tributário trabalha com o conceito de “fato gerador”, aquele que permite a aplicação do tributo, como na venda de uma mercadoria. Mas isso envolve uma série de complicações, como a necessidade de que o fiscal vá para a rua verificar se a mercadoria saiu efetivamente da empresa que a vendeu. O fiscal tem que ir até a fronteira para ver, por exemplo, se a mercadoria foi mesmo de São Paulo para a Bahia. Só que, com toda essa plataforma de informação, o Brasil, que é um dos líderes mundiais dessa tecnologia, criou a chamada Nota Fiscal Eletrônica, que faz parte de um projeto maior, chamado Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Nesse sistema, quando uma loja de São Paulo vende uma televisão para o Nordeste, por exemplo, pede autorização para o Fisco pela internet, o Fisco faz a autorização também por meio eletrônico e a loja emite um documento fiscal on-line. O fato gerador dos impostos não é mais a saída da mercadoria, mas, sim, o lançamento dessa informação numa nuvem digital em que cada um informa as operações que realiza. Com isso, o Fisco sabe, em tese, de cada mercadoria que entra e sai de cada estabelecimento. Sabe que essa mercadoria está sendo deslocada de um estabelecimento para o outro, quem vendeu, quem comprou, quanto tem que pagar de imposto, quanto soma de crédito. Há um espelho da realidade que, dentro dos computadores da Receita, contém todas as informações de fato e todas as informações de direito que compõem a dinâmica do sistema tributário.

**eR – Mas a quais interesses e finalidades têm servido esses avanços tecnológicos?**

**ES** – Esse é o ponto. Historicamente, o Fisco brasileiro foi concebido para servir à metrópole abstrata, fora da realidade social local. Isso formou uma espécie de estrutura autoritária que se especializou em retirar riquezas e mandar para um fundo perdido. Mais recentemente, com o problema da inflação e das agruras dos anos 70 e 80, o Estado entrou numa crise fiscal e tinha que arrecadar mais para compensar a depreciação da moeda. Nesse contexto, as novas tecnologias da informação foram sendo incorporadas e utilizadas com essa finalidade de arrecadar cada vez mais, cobrar mais, com mais eficiência, sem a preocupação de criar formas de retributividade para o contribuinte, de contribuir com a economia e o desenvolvimento ou reduzir a desigualdade social. Em vez disso, o Poder Público usou os avanços tecnológicos simplesmente para aumentar a arrecadação, enquanto também gastava cada vez mais. O grande problema do Brasil não é, portanto, a arrecadação, arrecada-se muito bem – tanto que os recordes de arrecadação são batidos sucessivamente. O avanço de eficiência do Fisco não corresponde, como poderia, a uma democratização do sistema, no sentido de se tornar mais justo e transparente.

**eR – O senhor pode citar alguns aspectos desse déficit democrático do sistema tributário brasileiro?**

**ES** – Para começar, ele não deixa claro quem é o contribuinte. Por ser mais fácil, o sistema concentra a cobrança de impostos sobre as grandes empresas. A empresa paga, mas repassa o preço desses tributos para o consumidor. Então, no fim das contas, quem paga é o consumidor, mas sem saber ou, pelo menos, sem ter clareza sobre o que e quanto paga. Uma pesquisa do Ipea que saiu ano passado mostra que quem ganhava entre 1 e 2 salários mínimos pagava 53,4% de carga tributária. É uma carga tributária silenciosa, embutida no consumo. Em outra pesquisa, da FEA-USP, com donas de casa, perguntava-se: “A senhora pagou imposto?” Muitas respondiam: “Não paguei nada de imposto”.

**eR – E quem ganha mais paga menos, não é?**

**ES** – Sim, o percentual vai declinando. Quanto mais se ganha, menos se paga. Na faixa de 3 a 5 salários mínimos, pagam-se 48%. Quem ganha menos gasta muito mais com a subsistência e não tem como fugir da grande tributação que recai sobre o consumo. Então, no fim das contas, quem paga a conta é uma população que, em geral, não tem noção de que é o grande contribuinte desse sistema.

**eR – A complexidade do sistema tributário gera insegurança jurídica?**

**ES** – Vivemos uma série de problemas em relação à legalidade. Em razão da complexidade do sistema e da realidade que envolve toda essa economia moderna que nós vivemos, os contribuintes são obrigados a aplicar e interpretar a legislação tributária e ficam sujeitos à verificação sobre se pagaram ou não os tributos corretamente nos cinco anos seguintes. É chamado de prazo decadencial. Essa situação começou a surgir no meio do século passado e só foi se agravando. Delega-se ao contribuinte a interpretação da lei, da Constituição, em

*Quem provoca o contencioso é o próprio Estado, os próprios governos, que gerem uma espécie de indústria da ilegalidade, da qual se beneficiam*

relação ao que é ou não legal em termos de pagamento de tributos. Todos nos vemos nessa situação quando precisamos declarar o nosso imposto sobre a renda. Mas é uma atividade difícil. As pessoas têm dificuldades para fazer os cálculos, assim como as empresas têm dificuldades para fazer a formalização do pagamento do ICMS, PIS/Cofins e outros impostos. Há um paradigma da legalidade. O Fisco obriga o contribuinte a interpretar essa legalidade, só que ela é tão complexa que eu tenho várias interpretações possíveis para o mesmo texto legal. As empresas são obrigadas a declarar o que devem e a pagar antecipadamente, só que eu não ofereço critérios prévios e claros de interpretação das leis que obrigo essas empresas a cumprir. Então, instala-se uma grande insegurança jurídica, porque, num momento, permite-se um sistema de arrecadação “x”, mas, com o decorrer do tempo, mudam as perspectivas e os contextos, e, para poder arrecadar mais, o governo de plantão, mesmo sem alterar a lei, acaba criando novas interpretações que permitem mais e maiores cobranças e as lavraturas de autos de infração contra todos os contribuintes que seguiram a interpretação anteriormente aceita.

**eR – Qual o impacto dessa falta de regras claras e constantes sobre as empresas?**

**ES** – Uma empresa pensada para seguir um paradigma de legalidade, quando ela

se vê depois de um determinado prazo, um determinado tempo, já não tem mais nada a ver com aquela legalidade. Além de fazer com que os contribuintes gastem muito tempo e recursos para calcular e pagar seus tributos tentando se manter na legalidade, a complexidade do sistema, com seus diversos tributos, instâncias e regras, gera incertezas que a qualquer momento podem ser usadas pelo próprio sistema para aumentar a arrecadação e jogar os contribuintes na ilegalidade. Isso acaba assustando o empresariado, e reduzindo o investimento internacional no Brasil. Há uma série de histórias de empresas que investiram no Brasil confiando no quadro legal da época, e de repente o quadro muda por meio de uma nova interpretação do Direito.

**eR – E essas ambiguidades legais e mudanças de interpretação por parte do Fisco acabam resultando numa grande quantidade de ações que abarrotam o Judiciário...**

**ES** – Essa é a nossa lógica perversa. A gente percebe que estamos vivendo em um sistema federativo, que produz promiscuamente muitas leis, cada vez mais focadas em arrecadar mais, e ao mesmo tempo o sistema legislativo não dá conta de atualizar essa legislação para o mundo real. Muitas vezes evita-se tentar aprovar uma nova lei, pois ninguém mais tem coragem de propor um novo imposto, temendo a repercussão política. Então, o que os governos fazem? Tentam aumentar a arrecadação, construindo novas interpretações sobre o mesmo sistema legal. Aí o contribuinte reage como? De forma legítima, contestando as cobranças resultantes dessas mudanças de interpretação. Ou seja, quem induz o contencioso e o abarrotamento do Judiciário é o próprio Estado, através da manipulação que ele faz da legalidade. Como poderíamos resolver isso? Obrigando o Estado a prover não só as leis, mas também, por meio do Fisco, a interpretação dessas leis, tarefa em relação à qual, historicamente, ele se omite, em proveito próprio.

**eR – Na falta dessa interpretação oficial, clara, da legislação, o Judiciário tem conseguido dar uma boa resposta a “crise crônica de legalidade” do sistema tributário?**

**ES** – Não. Primeiro porque as questões são altamente complexas. É tão complexa a legislação que, dentro dessa moldura de legalidade, cabem várias interpretações possíveis. Então, na verdade, juridicamente, existe um grande “faz de conta”. E existe uma retórica que se gerou dentro do Judiciário segundo a qual “quem paga o salário dos juízes e

toda a máquina pública é a arrecadação pública”. Então, sob essa perspectiva, se a sua ação levar à redução da arrecadação, o Judiciário poderia dar um tiro no pé. Há sempre uma grande pressão dessas máquinas arrecadatórias embutida nesse discurso. “Olha, se o Estado não arrecadar, não vai ter como pagar o funcionalismo público.” Fato é que, sistematicamente, o judiciário acaba tendo uma posição bastante fiscalista, tende a atender a essa demanda do interesse público. Quando as questões envolvem altos valores, sempre existe uma pressão orquestrada pelo Executivo, seja nos tribunais administrativos, no Superior Tribunal de Justiça, seja no Supremo Tribunal Federal. No caso de grandes empresas, esse contencioso por aplicação de multas relativas a atos do passado e mudanças de interpretação da lei acaba sendo bilionário. Há ações bilionárias que envolvem Petrobras, Vale do Rio Doce, grandes empresas nacionais. Aí, quando chega para qualquer juiz julgar um caso desses, é muito difícil estabelecer o que é legal ou ilegal, justo ou injusto. Sobre uma legalidade complexa e ambígua, sobrepõem-se pressões econômicas e políticas enormes. O Direito perde sua autonomia. O sistema econômico acaba colocando o Direito em segundo plano.

**eR – Assim as incertezas do sistema e a insegurança jurídica se perpetuam...**

**ES –** Ou seja, trata-se de uma máquina muito eficiente: gera uma legalidade complexa, interpretada em função do interesse arrecadatório, e induz um enorme contencioso, em termos de quantidade e valores, que, por sua vez, retroalimenta a insegurança jurídica do

sistema. Dentro dessa moldura legal, o juiz tem justificativas para decidir a favor ou contra. Na dúvida entre beneficiar a empresa ou o Estado, acaba, normalmente, por beneficiar o Estado. Isso gera um círculo vicioso que aumenta cada vez mais o contencioso. Um estudo do Conselho Nacional de Justiça mostra

*A melhor estratégia é identificar oportunidades que a tecnologia nos oferece para ganhar terreno rumo à simplificação e transparência*

que, das dez entidades que mais geram contencioso, seis são entes públicos. Então, quem provoca o contencioso é o próprio Estado, os próprios governos, que gerem uma espécie de indústria da ilegalidade, da qual se beneficiam.

**eR – Diante desse cenário, o senhor acredita que as novas tecnologias da informação e da comunicação podem viabilizar soluções mais amplas?**

**ES –** Acredito. É engraçado, porque a internet surgiu na década de 60 motivada pela Guerra Fria. Os sistemas de comunicação na década de 60 eram hierarquizados, com um ponto de comando, um polo inteligente que cuidava de toda a comunicação ramificada.

Em razão da Guerra Fria, os centros de pesquisas mais desenvolvidos, ligados à Nasa, perceberam que era fundamental criar novas formas de comunicação sem a dependência de um centro. Senão sempre se poderia bombardear, destruir essa central. Por isso foram criados os primeiros protocolos chamados TCP-IP, que é justamente o protocolo da internet, em que a comunicação passa por vários caminhos e se comunica em rede o tempo todo para tentar encontrar o destinatário final. É justamente uma estrutura tecnológica que tem tudo a ver com a democracia e que foi se ampliando e ganhou todo esse espaço de uma forma incrivelmente rápida e avassaladora. Esta é a nossa tradição, vinda do Iluminismo de Montesquieu, com um Poder Legislativo, que cria as leis, um Poder Executivo, que controla e comanda a aplicação dessas leis, e um Poder Judiciário que resolve os conflitos de interesse. Mas a gente vê o nosso sistema e percebe que o Poder Legislativo não tem mais condição de legislar, e que foi capturado pelo poder e só legisla em interesse próprio; um Poder Executivo que manipula a aplicação da lei; e um Poder Judiciário que finge que resolve conflitos de interesse quando na verdade sofre toda a manipulação para atender aos interesses do Poder Executivo e do Poder Legislativo. Nesse contexto, em vez de esperar por uma reforma tributária que resolva os nossos problemas, considero que a melhor estratégia é identificar oportunidades que a tecnologia nos oferece para ganhar terreno rumo à simplificação e à transparência, mesmo que nesse processo tenhamos de caminhar passo a passo para mudar a lógica do sistema em favor dos contribuintes e da sociedade.