

Paradigmas Tributários: do extrativismo colonial à globalização na era eletrônica

Marcos Cintra

Economista; Professor titular da Escola de Administração de Empresas de São Paulo (EAESP/FGV); atual Vice-Presidente da Fundação Getúlio Vargas – FGV/SP; bacharel em Economia (B.A. cum laude, 1968) pela Universidade de Harvard (EUA); Mestre em Planejamento Regional (M.R.P., 1972) pela Universidade de Harvard; Mestre em Economia (M.A., 1974) pela Universidade de Harvard; Doutor em Economia (Ph.D., 1985) pela Universidade de Harvard.

O texto “Tributação no Brasil Colonial” deixa um gosto amargo na boca do leitor. Na breve descrição de como era o sistema tributário no século XVIII, quando a criação de riqueza no Brasil assume uma escala que aguça a ganância da metrópole, fica a certeza de que o passado foi marcado por concepções e práticas administrativas inaceitáveis, autoritárias e abusivas.

Os mais ingênuos poderão acreditar que, por se tratar de fatos do passado remoto, já estão superados pela evolução da sociedade brasileira. Contudo, a evolução da economia é marcada por condicionantes históricos, geográficos, culturais e sociais que delimitam, e até determinam, o rumo dos acontecimentos, e muitas características coloniais perduraram ao longo de séculos, e podem ser identificadas no atual sistema tributário brasileiro.

Nos idos de 1977 publiquei um pequeno ensaio onde busquei aplicar a “abordagem do produto principal” (*staple hypothesis*) na interpretação da história econômica brasileira.¹ Segundo esta abordagem (não se trata de uma teoria geral), o foco da análise se encontra no “estudo do crescimento gerado pela produção e exportação de uma mercadoria principal. Como setor-líder da economia, ela estabelecerá o ritmo para as mudanças econômicas, políticas e sociais no sistema, com origem em um processo de diversificação e difusão ao redor da base de exportação”.² O conceito fundamental é que “todo processo de produção, caracterizado por uma dada tecnologia ou função de produção, dará origem a efeitos importantes nas estruturas social, econômica e política do país, as quais, por seu turno, afetarão o vigor dos efeitos-

¹ ALBUQUERQUE, Marcos Cintra C., *Quatro Séculos de História Econômica Brasileira*, São Paulo: Editora McGraw Hill do Brasil, 1977. 92 páginas Também disponível para download no website <http://www.marcoscindra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>. A abordagem do produto principal foi inicialmente popularizada por Harold Innis em sua aplicação ao caso da economia do Canadá, e por Douglas C. North ao analisar o caso do desenvolvimento dos Estados Unidos, ambos na década de 60, p.2

² *Op.cit.*, p.3.

difusão. A função de produção da mercadoria principal determinará a procura de fatores, de bens intermediários, e afetará o nível e a repartição de renda”.³

Esta estrutura conceitual facilita a análise da evolução histórica de uma economia, principalmente em seus primeiros estágios formativos. Trata-se de metodologia de análise aplicável ao estudo de praticamente todas as variáveis econômicas, inclusive a tributária, que é um dos campos da vivência social humana onde tais características de resiliência e de determinação histórica assumem maior visibilidade.

1. O paradigma extrativista

A experiência colonial brasileira de arrecadação de impostos não é diferente da vivida por outras sociedades subjugadas por uma metrópole poderosa.

Inicialmente, o Brasil despertou pouco interesse de Portugal, que se ocupava do comércio de especiarias e artigos de luxo das Índias Orientais. Apenas o pau-brasil, usado na Europa para tingir tecidos, atraiu o interesse da metrópole, que logo em 1502 concedeu seu monopólio comercial a Fernão de Noronha em troca da defesa das terras e de 20% do valor da madeira. Foi o primeiro imposto brasileiro, sobre a circulação de bens.

Com a criação das capitanias hereditárias em 1534, os donatários receberam poderes quase absolutos, inclusive para arrecadar impostos, distribuir terras, administrar justiça e transferir seus próprios poderes por direitos hereditários. Tinham ainda direito ao redízimo, isto é 10% do dízimo (único imposto arrecadado pelo rei como chefe da Ordem de Cristo), a 20% do território como propriedade pessoal, à escravização do gentio, a 5% do valor do pau-brasil e da pesca, aos direitos de alfândega, a 500 réis por ano dos tabeliães, e dos proprietários de salinas, moinhos e usinas, podendo ainda proibir ou cobrar pela construção de novas instalações. A população local ainda era obrigada a servir no *exército do capitão* em caso de guerra.

Como se vê, assim que a base econômica se diversificou, transformando-se de puramente extrativa (pau-brasil) em produtora de bens de consumo local e de cana de açúcar para exportação, os tributos se multiplicaram passando a incidir sobre quase todos os fatos econômicos de relevância nas capitanias.

A opressão foi o mecanismo fundamental de exação tributária no Brasil colonial. Era considerada obrigação das colônias atenderem às metas de arrecadação estabelecidas pela metrópole. A cobrança era terceirizada aos “contratadores” ou “arrematadores” que se utilizavam, quando necessário, da força e da violência públicas para atingirem os volumes de receita estabelecidos. Esta característica da tributação colonial brasileira motivou muitas das revoltas políticas daquele período. A meta da arrecadação não era definida prioritariamente pela capacidade contributiva da sociedade, mas pelas necessidades objetivas do governo central. O governo não

³ *Op.cit.*, p.5. Para uma análise mais detalhada da “abordagem do produto principal” e uma avaliação da razão pela qual se trata de uma metodologia de estudo do desenvolvimento particularmente aplicável ao caso brasileiro, vide pp. 1-9.

tributava; confiscava. Considerações de equidade eram reclamadas apenas pelos contribuintes afetados pela pesada imposição fiscal da Coroa, mas não faziam parte do rol de preocupações da burocracia pública.

Outra faceta interessante da história econômica brasileira evidenciada pelos procedimentos tributários do período colonial foi a subordinação dos interesses da metrópole aos das nações mais poderosas, como a Inglaterra, que se encontrava em vigoroso processo de industrialização.

A manufatura foi proibida no Brasil pelo Alvará de 1785, ordenado por D. Maria I por força do Tratado de Methuen, celebrado em 1703 com a Inglaterra⁴. Dizia a rainha “julgo por bem ordenar que todas as feitorias, fábricas ou lojas... sejam extintas e abolidas em qualquer lugar que possam ser encontradas em meus domínios no Brasil”⁵.

Isto destruiu por completo o incipiente mercado interno brasileiro que se formava a partir do ciclo do ouro. A cultura açucareira nordestina estava em franca decadência. Como resultado, houve uma regressão à tributação extrativista do século XVI, ainda que neste período já se arrecadava no Brasil mais de quarenta tipos de tributos.

Vale lembrar que o ciclo do ouro em Minas Gerais produziu forte diversificação da base econômica por se tratar de atividade mais fortemente geradora de efeitos multiplicadores internos do que o ocorrido nos ciclos econômicos anteriores. Contudo, esta incipiente diversificação não gerou um processo auto-sustentado de crescimento econômico por força das restrições à produção local impostas pelos tratados comerciais com a Inglaterra, que abortaram as tentativas de geração de um sistema produtivo autônomo.

A mentalidade do arrecadador de impostos no século XVIII não era a de um parceiro do contribuinte nos frutos da produção, mas sim a de um feitor. O fisco assumiu postura burocrática de mero agente de extração de excedentes econômicos, não desenvolvendo a compreensão de que a arrecadação de impostos depende de uma base econômica saudável, com capacidade de expansão para garantir receitas duradouras, e que não depaupere a capacidade produtiva dos contribuintes. Como afirmou Mortimer Kaplan em uma antiga entrevista à revista *Time*, há uma única diferença entre um taxidermista e um arrecadador de impostos: o primeiro deixa a pele. Os coletores brasileiros confirmavam esta sua abominável reputação.

O produto da arrecadação era transferido a Portugal, pouco ou nada retornando aos contribuintes brasileiros. A legitimidade da tributação era crescentemente questionada pelos colonos que não obtinham serviços públicos compatíveis com o esforço tributário que lhes era exigido. Confirmava-se assim o pensamento de Adam

⁴ Já pelo Tratado de 1642, Portugal abriu seu mercado e o de suas possessões africanas e indianas aos mercadores ingleses. Outros tratados de igual teor seguiram em 1654 (ratificado em Lisboa à vista de uma esquadra inglesa), e em 1661. Portugal tornou-se uma colônia econômica inglesa. Houve breve reação tentada pelo Conde D'Ériceira, nas décadas de 60 e 70, mas o Tratado de Methuen de 1703 “*restabeleceu e fortaleceu a situação anterior de dependência de Portugal da Inglaterra, destruindo de uma vez por todas suas indústrias nascentes*”. Vide ALBUQUERQUE, *op. cit.*, pp.26-29.

⁵ Para um resumo das medidas restritivas à atividade econômica sofridas por Portugal, e transpostas ao Brasil, por força da dominação inglesa, vide ALBUQUERQUE, *op.cit.*, pp.45-53.

Smith de que os impostos são “muito mais inconvenientes ao povo do que são benéficos ao soberano”.

O famoso ministro francês de Louis XIV Jean Baptiste Colbert dizia que a arte da tributação residia em depenar o ganso de forma a se obter o máximo de penas, com o mínimo de chiadeira. O fisco colonial cumpria à risca a primeira recomendação de seu famoso colega francês, mas desprezava solenemente os riscos implícitos na segunda parte da lição.

A desconsideração quanto aos atributos de um bom sistema tributário motivou o surgimento de algumas características tributárias que perduram até hoje; a sonegação, a economia subterrânea, a corrupção e o contrabando. Frente a uma carga tributária abusivamente elevada, não raro imposta arbitrariamente como um confisco *per capita* resultante da divisão das metas de arrecadação pelo número de pessoas consideradas alvo da tributação (as derramas, quotas de contribuição, fintas, taxa de capitação, etc.), os contribuintes sentiam-se legitimamente autorizados a todo e a qualquer comportamento que lhes garantissem a sobrevivência econômica. Subornar, ocultar (os *santinhos de pau oco*, onde se escondia o ouro dos contratadores), camuflar, mentir, tudo era feito para evitar a violência do confisco metropolitano. A evasão tornou-se socialmente aceita, reconhecida, e considerada legítima face à violência com que a metrópole exercia seu poder de tributar. A resistência ao fisco era considerada uma qualidade patriótica e uma demonstração de eficiência empresarial, e não uma atitude anti-social e prejudicial à comunidade.

Cumprir fazer algumas observações sobre a técnica de arrecadação de impostos no Brasil colonial. A tributação, para ter eficiência e viabilidade política, exige a presença de condições técnicas específicas, sem as quais ela não se torna funcional.

Como sempre ocorreu na história de humanidade até então, a tributação incidia sobre riqueza e sobre a circulação de mercadorias. Não havia imposto sobre a renda, que apenas surgiu após o período napoleônico, inicialmente como um imposto provisório para o custeio de guerra, mas logo tornado permanente.

A tributação da renda exige uma tecnologia de apuração de resultados e de escrituração contábil que apenas tornou-se disponível com a consolidação do setor industrial inglês no final do século XVIII e começo do século XIX. A produção agrícola e a atividade comercial eram menos exigentes em termos de apuração de custos ou de apropriação de rendimentos, o que inviabilizava utilizar-se o conceito de renda como base impositiva tributária. Daí a tributação ocorrer em geral sobre os direitos de passagem (pedágios), sobre circulação de mercadorias (alfândegas), ou então sobre atividades extrativas (o quinto do ouro e do pau-brasil). Em casos onde o poder central era forte, a tributação sobre riqueza também era utilizada (imposto sobre terras e outras propriedades).

Em outras palavras, vigia na época o paradigma tributário extrativista, que só veio ser modificado posteriormente, com o advento da revolução industrial e a expansão das atividades manufatureiras.⁶

No Brasil colonial não havia condições objetivas para se aferir a capacidade contributiva da população, principalmente quando se sabia que a evasão era significativa e a economia oculta era volumosa. Quando a coroa decretava as derramas e as “taxas de capitação” o único indicador disponível da capacidade contributiva dos colonos era indireto ou presumido. Assim utilizou-se o número de escravos como fator determinante do débito tributário, da mesma forma como na Europa se utilizou o número de janelas ou de chaminés como se fossem “declarações de renda” dos pagadores de impostos.

A tributação não ocorre no vácuo nem no espaço cerebrino de economistas superdotados. Ela ocorre nas circunstâncias concretas de uma sociedade, em espaço e tempo definidos. Condicionantes de ordem tecnológica, social, e cultural demarcam claramente o potencial de exação tributária de uma sociedade, e em que condições e com que tecnologia ela ocorre.

Neste sentido cabe indagar se, nas condições específicas do Brasil colonial do século XVIII haveria outras formas de tributação que não as que foram aqui analisadas. Naquelas exatas circunstâncias, com todas as restrições que se impunham naquele momento, haveria como fazer diferente, como fazer melhor?

Este vôo de pássaro por sobre o sistema tributário colonial brasileiro mostra como os problemas a serem enfrentados guardam semelhança através do tempo. São conceitualmente os mesmos. Cerca de um século após o auge do ciclo de ouro a questão tributária ainda angustiava a sociedade brasileira. D. Pedro I, em seu *Manifesto às Nações Amigas* de 6 de agosto de 1822 declarava que Portugal queria “que os brasileiros pagassem até o ar que respiravam e a terra que pisavam”. Após 183 anos, em 2005 os mesmos problemas e reações surgem com a MP 232, no Brasil de Lula e Severino.

2. O paradigma extrativista/industrial

Deixando o Brasil do ciclo do ouro, e saltando 250 anos à frente, a sociedade se defronta com o mesmo problema fundamental de sempre: como arrecadar tributos para o custeio das atividades do Estado.

Há economistas e tributaristas que dizem que “imposto bom é imposto velho”. E não há como discordar, pois em termos gerais seguem-se sempre os caminhos já trilhados no passado. Mas há razões para descontinuidades. Elas ocorrem quando as condições tecnológicas mudam, tornando possíveis procedimentos que não eram viáveis anteriormente.

⁶ O paradigma tributário industrial representa até hoje a sabedoria convencional aceita por economistas ortodoxos. Como será demonstrado adiante, este paradigma está sendo desafiado por fatos do mundo contemporâneo como a globalização e a revolução da informática.

No Brasil da primeira década do milênio há tanta insatisfação a respeito do sistema tributário quanto havia em Minas Gerais no século XVIII. A opressão fiscal contemporânea não difere da que existia naquela época, que ficou marcada pelo absoluto desprezo à capacidade contributiva dos colonos.

A carga tributária atual se aproxima de 40% do PIB. Em menos de dez anos saiu do patamar histórico de 25% do PIB para atingir a atual arrecadação, que se iguala à dos países desenvolvidos. As alegações de forte iniquidade, de ineficiência, de evasão, de sonegação e de corrupção são generalizadas. A economia informal supera 30% do produto interno, fazendo com que a pesada carga de impostos incida apenas sobre uma parte do universo de contribuintes, composta preponderantemente pelas maiores empresas do setor formal da economia, sobre os rendimentos do trabalho, e sobre os gastos de consumo. Neste sentido, o ônus tributário suportado por estes segmentos é desproporcionalmente mais elevado.

Ademais, a industrialização modificou o paradigma tributário extrativista. A tributação incorporou em seus mecanismos operacionais os conceitos de renda, lucro, e valor adicionado. A contabilidade gerencial foi transformada em contabilidade fiscal para dar cobertura aos sistemas declaratórios de arrecadação de impostos.

Surgiu assim um novo componente da questão tributária, o custo de aquiescência, ou custo de conformidade, a ser suportado pelos contribuintes. “Correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes. Declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais...”. No Brasil o custo de conformidade chega a 0,75% do PIB na média das empresas abertas, e podem alcançar 5,82% do PIB nas companhias abertas com receita bruta anual de até R\$ 100 milhões.⁷

Isto implica dizer que além da receita efetivamente arrecadada de quase 40% do PIB, o esforço tributário ainda exige pelo menos outros 0,75% (ou 5,82%) do PIB para o custeio das obrigações tributárias acessórias e para as despesas do pesado contencioso fiscal existente. Apenas os custos de arrecadação dos tributos federais correspondem a 1,35% da receita, e a 0,36% do PIB.⁸ Vale lembrar que os mesmos problemas ocorrem também em economias desenvolvidas. Nos EUA a legislação tributária federal tem mais de 60 000 páginas, e o custo de conformidade anual atinge US \$ 115 bilhões.⁹

Segundo BERTOLUCCI (2005) o contencioso produzido pelo sistema tributário brasileiro é altamente oneroso. Afirma que 56,7% do total dos processos em tramitação no poder judiciário do Estado de São Paulo possuem natureza tributária, principalmente

⁷ BERTOLUCCI, A. V. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. Dissertação de Mestrado, FEA/USP 2001. Como as empresas de menor porte representam a grande maioria das empresas brasileiras os custos de conformidade ao sistema tributário de 5,82% do PIB parecem ser mais representativos da situação brasileira.

⁸ BERTOLUCCI, A.V., *O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento*. Tese de Doutorado, FEA/USP, 2005. Segundo o autor o Poder Público é “parte em mais de 90% dos processos em andamento nos tribunais federais, sendo portanto o grande causador da lentidão da Justiça Federal”.

⁹ Special Report: George Bush’s second term. *The Economist*, 15 janeiro 2005. p.25.

execuções fiscais. O que lhe induz a indagar se "seria o povo brasileiro refratário ao pagamento de tributos ou estaria sendo produzida uma legislação difícil de ser praticada ou ainda, chegou-se a um nível demasiado elevado de tributação?"

Estes fatos contrariam frontalmente os postulados tributários de Adam Smith em seu *Wealth of Nations*, um dos quais afirma que "cada tributo deve ser articulado de forma tal a tirar dos bolsos das pessoas o mínimo possível acima do que entra no Tesouro do Estado".

No mundo moderno a febre burocrática e o frenesi regulamentador dos tributos aumentam dramaticamente a defasagem entre o que se arrecada e o que custa o sistema tributário à sociedade. Este fato levou Vito Tanzi, diretor do Departamento Fiscal do FMI a afirmar que sempre lhe surpreendeu o fato de que tantos escrevem sobre tributação, mas tão poucos escrevem sobre administração tributária, assumindo implicitamente que a administração de sistemas tributários é um problema trivial. Afirmou ainda que a tributação é a arte do possível (lembra Colbert?) e um sistema tributário que não seja administrável não vale grande coisa; um sistema teoricamente perfeito pode se tornar um mau sistema se a intenção expressa pela lei for distorcida pela prática¹⁰.

Como se vê nunca foi tão importante a junção dos conhecimentos de legisladores, advogados, economistas e administradores para a conceituação dos sistemas tributários modernos. Uma especialidade, isolada das demais, pode produzir sistemas não-funcionais, sub-ótimos, de alto custo, ineficientes e estimuladores da evasão e da corrupção.

A sonegação, que chegou a ser chamada de "religião nacional", atinge índices alarmantes no Brasil, e é um indício de sérios desajustes em seu sistema tributário. O relatório final da CPI da Sonegação Fiscal dizia que "a sonegação está incrustada na população, no contribuinte, por um problema de educação e moral".¹¹

Não há dados seguros sobre o índice de sonegação no Brasil, mas afirmações de altas autoridades fazendárias já deram a entender que para cada real arrecadado um outro real é sonegado. Algumas evidências comprovam estes números.

No ano de 1999, cruzamentos entre a arrecadação da CPMF e do Imposto de Renda feitos pela Receita Federal revelaram fatos assustadores, como pode ser constatado na análise da tabela a seguir:

¹⁰ In BIRD, R. M.; JANTSCHER, M. C. *Improving tax administration in developing countries*. FMI, Washington, 1992.

¹¹ CPI DA SONEGAÇÃO FISCAL Conclusões do Congresso Nacional, *Revista dos Tribunais, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Editora Revista dos Tribunais Ltda, São Paulo, ano 3, nº9, out-dez. 1994, pp-7-69.

CONTRIBUENTES ISENTOS, INATIVOS, OMISSOS E EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES;

CRUZAMENTO ENTRE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA E MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA¹²

Movimentação financeira anual (R\$ mil)	Número de pessoas físicas e jurídicas analisadas pelo Fisco	Número de pessoas físicas e jurídicas suspeitas de sonegação (*)	Sonegação estimada	
			Movimentação financeira anual em R\$ milhões	Rendimentos anuais não declarados em R\$ milhões (**)
Até 100	29.402.542	-	-	-
+ de 100 até 500	559.161	424.435	77,736	30,689
+ de 500 até 1.000	51.065	51.065	34,669	13,867
+ de 1.000 até 10.000	33.991	33.991	100,862	50,431
+ de 10.000 até 100.000	2.372	2.372	88,138	80,125
+ de 100.000	254	254	164,132	164,132
Total	30.049.385	512.117	465,540	339,244

Fonte: CINTRA (2003), p.8; fonte dos dados brutos: Receita Federal (1999).

(*) Movimentação financeira acima de R\$ 100 mil para pessoas físicas e jurídicas e acima de R\$ 1 milhão para empresas cadastradas no Simples.

(**) Tomando-se a movimentação financeira média de cada classe e dividindo pela relação movimentação financeira/rendimentos abaixo:

Até 10 mil = 10; de 10 mil até 100 mil = 5; de 100 mil até 500 mil = 3; de 500 mil até 1 milhão = 2,5; de 1 milhão até 10 milhões = 2; de 10 milhões até 100 milhões = 1,5; e + de 100 milhões = 1.

- 559.161 pessoas físicas e jurídicas fizeram movimentação bancária no valor de R\$ 116,9 bilhões, uma média mensal de R\$ 17,4 mil, sem recolherem imposto de renda;
- 512.117 contribuintes isentos, omissos, inativos e empresas cadastradas no Simples, efetuaram movimentação financeira incompatível com a legislação do imposto de renda no montante total estimado de R\$ 465 bilhões, ou R\$ 38,7 bilhões por mês. Tal movimentação financeira deixa implícita a existência de rendimentos não-declarados estimados em R\$ 339,2 bilhões, ou R\$ 28,2 bilhões por mês. Cerca de 25% do PIB passaram ao largo do Imposto de Renda brasileiro naquele ano;
- 254 pessoas físicas e jurídicas transacionaram o assombroso montante de R\$ 164,1 bilhões. Em média, movimentaram R\$ 54 milhões por mês sem pagarem Imposto de Renda, alegadamente por serem isentos, inativos, optantes do Simples ou simplesmente omissos, ou seja, nem CFP ou CNPJ possuem.

Como se vê, os problemas do sistema tributário brasileiro de hoje são essencialmente os mesmos daqueles de 300 anos antes. Mas as soluções a serem encontradas certamente não serão as mesmas. Novos condicionantes sociais,

¹² CINTRA, M. *A Verdade sobre o Imposto Único*. São Paulo, LCTE Livraria Ciência Tecnologia Editora Ltda, 2003. p.8. Também disponível para download em <http://www.marcoscindra.org/novo/default.asp?idSubSecao=24&idSecao=2>.

econômicos, culturais e tecnológicos irão imprimir suas marcas na formulação de uma estrutura tributária que atenda aos anseios da sociedade moderna, e que conceda ao poder público os recursos que necessita para atender às demandas da sociedade.

3. Reforma tributária: um novo paradigma se faz necessário

Ao longo dos últimos quinze anos surgiram várias propostas de reforma. Deste intenso debate, que em realidade foi iniciado com a publicação da proposta do Imposto Único em janeiro de 1990 na *Folha de S. Paulo*¹³, surgiu uma clara divisão de correntes de pensamento. De um lado, a corrente ortodoxa, dos impostos declaratórios, baseada nos conceitos tradicionais de finanças públicas e de direito tributário; de outro, a proposta polêmica e “insolentemente nova” como a descreveu Roberto Campos, dos impostos não-declaratórios, representada pelo renascimento do histórico conceito do Imposto Único, que alguns crêem ser um mito no inconsciente coletivo dos economistas.

Esta polêmica reflete as contradições existentes nas economias modernas, afetadas intensamente por fatos que tornaram não-funcionais o paradigma tributário extrativista/industrial vigente, e que abriram caminhos para novas propostas e novos conceitos.

MELLÃO (2006) descreve com rara precisão o pensamento, hoje unanimemente reconhecido e aceito, de Thomas Kuhn sobre a evolução do pensamento científico. “Não existem verdades absolutas, quer nas ciências exatas quer nas ciências humanas, defendeu Kuhn. Nem sequer se pode falar em objetividade. O progresso científico não se dá de modo cumulativo, mas sim por meio de saltos qualitativos, verdadeiras revoluções no transcender dos quais todos os axiomas estabelecidos são abandonados e se adota uma nova forma de ver as coisas”.¹⁴ Prossegue “um paradigma são todos os postulados que os membros de uma comunidade científica compartilham e adotam de modo incontestável... Quando surge um fenômeno que não pode ser explicado ou comprovado pelo paradigma, a tendência é culpar o cientista pela sua inépcia, e não o postulado, que é tido como incontestável... Quando as anomalias surgem em profusão, aparecem alguns atrevidos que ousam questionar a veracidade do paradigma, e propor a criação de um outro... De início (a comunidade acadêmica) tentará ridicularizar os defensores do novo paradigma... O novo paradigma só se estabelece de vez à medida que uma nova geração de cientistas se forma”.

¹³ CINTRA, M. Por uma Revolução Tributária, *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 14/01/1990. Tendências/Debates, p.3; transcrito em CINTRA (1994) *op.cit.* pp-85-89; o detalhamento da proposta acha-se também em CINTRA (1994) O Imposto Único sobre Transações, pp-203-245.

¹⁴ Para uma excelente explicação jornalística sobre os conceitos seminais de Thomas Kuhn sobre como são formados os paradigmas científicos, e como eles são modificados para se criarem novos padrões de sabedoria convencional, vide MELLÃO, J. *Esquerda Volver*. O Estado de S. Paulo, 03/02/2006.

No momento, a discussão sobre reforma tributária comprova que se está diante de uma situação de rompimento do paradigma anterior, e sua substituição por novos conceitos e novas propostas¹⁵.

A corrente dos impostos não-declaratórios incorpora esta nova realidade, e prevê uma radical simplificação mediante a eliminação dos tributos convencionais, e sua substituição por um imposto básico de efeito arrecadatório, (os tributos com características essencialmente extrafiscais seriam mantidos) recolhido mediante impulsos eletrônicos emitidos dentro das centrais de processamento de dados do sistema bancário.

O primeiro sinal desta mudança de paradigma veio com a utilização de tributos sobre movimentação financeira aplicados em diversos países, como a Austrália, Argentina, Colômbia e outros países latino-americanos. No Brasil, a proposta do Imposto Único sobre Movimentação Financeira deu início a amplo debate, que resultou na criação do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) após proposta apresentada pela Comissão Ary Oswaldo Mattos Filho, em 1993, e posteriormente transformado na Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), vigente até hoje.¹⁶

A explicitação de como mudanças tecnológicas e sócio-econômicas afetam a formação de novos paradigmas tributários fica evidente na seguinte afirmação da Professora Maria da Conceição Tavares: “sendo um dos vetores dinâmicos do processo de reestruturação e globalização da economia, as transações financeiras constituem uma das poucas bases potenciais de arrecadação futura na qual é possível ancorar o aumento da receita pública sem castigar (ou punir) os setores produtivos e os segmentos sociais mais carentes”.¹⁷ Naquele artigo a autora ainda comprova a impropriedade da acusação de que o imposto sobre movimentação financeira é injusto e regressivo, mostrando que ele possui uma progressividade natural, não gera distorções na estrutura produtiva, alcança o setor informal e minimiza a sonegação.

O embate entre estas duas vertentes tributárias, a declaratória e a não-declaratória (que já foi caracterizada como “com-” e “sem-papelório”) suscitou questões resultantes não apenas das mudanças profundas no ambiente econômico das economias modernas, mas também do posicionamento da área tributária, e de finanças públicas, como ciência.

O paradigma tributário convencional entra em crise ao não mais poder fornecer explicações, diagnósticos, justificativas ou soluções para fatos novos que surgem no panorama econômico atual. O que resta dos antigos conceitos acerca da questão

¹⁵ Roberto Campos afirmava que uma reforma tributária pautada nos conceitos tradicionais de finanças públicas e que ignorasse essas novas realidades não conseguiria ser nada mais do que um melancólico exercício de “aperfeiçoamento do obsoleto”.

¹⁶ A utilização de um imposto sobre movimentação financeira foi inicialmente proposta na forma de um “imposto único” (vide CINTRA (1990) e CINTRA (1994)), mas foi transformada em tributo a ser somado ao elenco de tributos em uso no Brasil pela *Comissão Executiva de Reforma Fiscal*, criada em 1992 pelo Presidente Fernando Collor, presidida por Ary Oswaldo Mattos Filho e composta por Augusto Jefferson de Oliveira Lemos, Carlos Alberto Longo, José Teófilo Oliveira, Osmundo Rebouças, e Sérgio Ribeiro da Costa Werlang. As conclusões da Comissão podem ser encontradas em *Reforma Fiscal-Coletânea de Estudos Técnicos, Relatório da Comissão Executiva de Reforma Fiscal*, DBA-Dórea Books and Art, São Paulo, Julho 1993.

¹⁷ TAVARES, M. C. Imposto sobre Circulação Financeira, *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 24/9/1995.

tributária são apenas justificativas para as ações burocráticas e repressoras adotadas para combater vícios e atitudes nocivos à sociedade (como a evasão e a corrupção), ou para neutralizar acontecimentos e eventos que impedem, ou dificultam, o funcionamento do sistema tributário segundo os parâmetros esperados pelos paradigmas anteriores. Os efeitos das novas tecnologias de transferência eletrônica de fundos, os paraísos fiscais e os produtos virtuais atestam de forma eloquente o desajuste dos antigos paradigmas tributários para lidarem com esta nova realidade no mundo moderno. Os administradores tributários continuam respondendo a estes desafios como se o contribuinte fosse um fraudador contumaz, daí resultando uma soma impressionante de sistemas de controle e vigilância que não conseguem impedir a evasão e a elisão fiscais.

Em realidade, o desenrolar desse debate tenderá a se esgotar na medida em que dois fenômenos contemporâneos imporão um desenlace inevitável nesta polêmica em favor da corrente não-declaratória: a revolução tecnológica da era da informação e, não menos importante, a globalização das relações econômicas mundiais.

4. A era da informática e da globalização

A informática alterou as relações de produção nas economias modernas. A expansão dos métodos de processamento de grandes massas de dados e a sofisticação no processamento de informações tornaram-se insumos fundamentais no processo decisório das empresas. Desta forma fica dramaticamente evidenciada a precariedade dos mecanismos declaratórios e semi-artesanais utilizados nos sistemas tributários convencionais, surgidos no ambiente tecnológico e organizacional imediatamente posterior à revolução industrial.

A expansão do setor de serviços na composição do Produto Nacional reduziu a eficácia das regras de controle de arrecadação vigentes anteriormente. A produção tornou-se intangível e desmaterializada, dificultando e encarecendo os mecanismos convencionais de apuração e fiscalização de impostos.

Um serviço intangível circulando via Internet – como um novo programa de administração contábil, por exemplo, de custo relativamente elevado, mas reduzido a simples *bits and bytes* no processo de fornecimento e de utilização – tornou-se, hoje, inatingível para as autoridades tributárias nacionais. A apuração da base impositiva daí resultante, se feita a partir de um paraíso fiscal, sem especificação de origem ou destino, impede que seja alcançada por algum sistema tributário convencional¹⁸.

Os modelos tributários tradicionais assumem que a produção ocorre por meio de processos produtivos manuais, ou mecânicos, concentrados em espaços geográficos determinados, e administrados em estruturas organizacionais autônomas, independentes e submetidas a regras nacionais definidas por um Estado soberano. Tudo isto mudou

¹⁸ E em algum momento, contudo, a transferência a título de pagamento (ou os resultados decorrentes da utilização do produto ou serviço) terá forçosamente de situar-se em território tributário determinado, como a base de operação normal da empresa em questão (que obviamente não vende seus produtos no paraíso fiscal). Nesse momento, o imposto sobre transações financeiras faz todo o sentido, uma vez que incide sobre a movimentação bancária desse agente.

com a moderna tecnologia de produção. Ela tornou-se descentralizada, dispersa, terceirizada. Não raro, as autoridades fiscais se encontram em posição de carência de poder e de competência para alcançarem a totalidade de um empreendimento e exercerem suas funções de arrecadação e fiscalização.

Ademais, a obrigação tributária tornou-se praticamente universal, ampliando o conjunto dos contribuintes, que anteriormente era composto por poucas e grandes unidades de produção e de comercialização, típicas do início do processo de industrialização. As funções tributárias típicas (apuração, cobrança e fiscalização) alcançaram escala totalmente incompatível com os métodos declaratórios convencionais (auto-apuração, autolancamento, auto-recolhimento e auditoria pública).

A era da informática, contudo, não imprime sua importância apenas como método auxiliar no controle, na fiscalização e na análise das informações tributárias. Vai muito além e torna-se fator determinante na concepção de novos modelos de exação de tributos, principalmente na configuração de novas bases impositivas, como a movimentação financeira, os fluxos eletrônicos, os impulsos telefônicos, as ondas elétricas e outras bases intangíveis que antes dificilmente eram alcançadas pelos tributos convencionais.

Um segundo fenômeno que veio modificar as antigas concepções tributárias é a globalização, causadora de profundas alterações na vida econômica e social da humanidade.

Segundo FARIA (1999)¹⁹, a globalização é responsável pela “relativização de alguns importantes conceitos, princípios e categorias – como soberania, legalidade, hierarquia das leis, direitos subjetivos, igualdade formal, cidadania, equilíbrio de poderes, segurança e certeza – fortemente atingidos por mudanças econômicas, sociais, políticas e culturais em grande parte ocorridas à margem das estruturas jurídicas, dos mecanismos judiciais, das engrenagens institucionais, dos procedimentos democráticos e da capacidade de regulação, controle, gestão, direção, planejamento e adjudicação dos Estados nacionais”.

A globalização, ao produzir difusão e descentralização do poder político tradicional, enfraqueceu a capacidade de taxação e regulamentação dos governos nacionais. Aduz FARIA (1999) que: “neste cenário altamente cambiante, o direito positivo... passou a enfrentar um dilema cruel: se permanecer preocupado com sua integridade lógica e com sua racionalidade formal, diante de todas essas mudanças profundas e intensas, corre o risco de não acompanhar a dinâmica dos fatos, de ser funcionalmente ineficaz, e, por fim, acabar sendo socialmente desprezado, ignorado, e (numa situação-limite) até mesmo considerado descartável; caso se deixe seduzir pela tentativa de controlar e disciplinar diretamente todos os setores de uma vida social, econômica e política cada vez mais tensa, instável, imprevisível, heterogênea e complexa, corre o risco de terminar sendo desfigurado como referência normativa”²⁰.

¹⁹ FARIA, J.E. *O Direito na Economia Globalizada*, São Paulo, Malheiros Editores, 1999. p.7.

²⁰ FARIA (1999) *op.cit.*, p.9.

A prestigiosa publicação inglesa *The Economist* se referiu aos governos nacionais na era da globalização como “meros serviçais dos mercados internacionais”.²¹ Desta “ingovernabilidade sistêmica”, na descrição de José Eduardo Faria, surge a inevitável questão: até que ponto esta nova realidade, da informática e da globalização, vem sendo apreendida pelos modelos tributários? Como reagem as instituições tributárias convencionais abaladas por profunda corrosão de sua eficácia e pelo esgarçamento de seus métodos de imposição?

A doutrina tributária convencional pressupõe que o contribuinte, pessoa jurídica, seja uma empresa nuclear produtora de bens tangíveis, com uma ou algumas instalações físicas localizadas em um único território nacional. E que as suas fornecedoras e compradoras tenham as mesmas características. Neste sistema é simples a avaliação da capacidade contributiva da empresa nuclear, bem como a fiscalização através do cruzamento de informações com suas parceiras comerciais.

Hoje, no entanto, a realidade é outra. Os processos produtivos são difusos, dispersos por vários países, terceirizados, e em geral administrados por estruturas organizacionais multipolares. Aproveitando mais uma vez as palavras de FÁRIA (1999), a inefetividade das leis, engrenagens jurídicas, mecanismos processuais e estruturas judiciais dos governos nacionais no mundo globalizado faz com que “por mais se edite textos legais para coordenar, gerir, induzir, balizar, controlar, disciplinar e planejar o comportamento dos agentes produtivos, esse instrumental normativo já não mais consegue penetrar de modo direto, imediato, pleno e absoluto na essência do sistema socioeconômico”.²²

De fato, os paradigmas tributários convencionais não se mostram capazes de responder à “crescente incapacidade dos Estados nacionais lidarem com os problemas gerados pelos “paraísos fiscais”, pelos métodos cada vez mais sofisticados de “lavagem de dinheiro”, e pelos incontáveis fluxos de recursos internacionais (preços de transferência) entre empresas de um mesmo conglomerado global. Sofisticados mecanismos induzem os capitais a abandonarem os países onde foram gerados e a buscarem taxas de retorno mais elevadas e custos tributários menos progressivos e mais baixos em qualquer ponto do globo. Ao mesmo tempo, a prática da sonegação e da fuga para a economia informal, fenômeno em rápida expansão em todo o mundo, reduz ainda mais a capacidade de exação tributária dos governos.”²³

Edgar Feige, um estudioso da economia informal cunhou o fenômeno de *tax revolt*, afirmando que: “the irregular economy appears to have little respect for conventional geopolitical boundaries. Indeed, it is being increasingly noticed in almost all developed societies”. Diz ainda o autor: “I wish to note that I began this investigation suspecting that the irregular economy was smaller than previous estimates

²¹ The Future of the State, no ensaio A survey of world economy, *The Economist*, Londres, Inglaterra,, 20/09/1997.

²² FÁRIA (1999) *op.cit.*, p.126.

²³ CINTRA, M. Globalização Impõe Novo Paradigma Tributário, in WALD, A., SILVA MARTINS, I.G. e PRADO, N. *O Direito Brasileiro e os Desafios da Economia Globalizada*, Rio de Janeiro, América Jurídica, 2003. p.48 .

had suggested. I am now convinced that the irregular economy is indeed of staggering proportions and growing rapidly.”²⁴

A fragilidade operacional dos tributos convencionais fez a revista *The Economist*²⁵ publicar matéria prevendo “a morte do imposto de renda” e a crescente incapacidade operacional dos governos nacionais na área tributária de garantirem a operacionalidade de seus sistemas tradicionais, que vêm sendo abalados pela moderna engenharia financeira, pelo planejamento tributário, pelos “preços de transferência” e pelos mecanismos de *tax competition* utilizados por vários governos.

A globalização tende a exacerbar a mobilidade dos capitais e as facilidades oferecidas pelos centros financeiros *off-shore*. São fenômenos que erodem as antigas bases territoriais de arrecadação, antes limitadas às fronteiras nacionais, e que não parece poderem ser coibidos pelas autoridades tributárias nacionais, por serem “opções e decisões econômicas feitas em outros lugares por pessoas, grupos empresariais e instituições sobre as quais (o Estado) tem escasso poder de controle”.²⁶

5. Provocações

Qualquer exercício de análise comparativa entre a realidade do Brasil no século XVIII e as circunstâncias atuais demonstrará que o pensamento tributário em ambos os períodos se encontra prisioneiro dos paradigmas conceituais vigentes. Os problemas são em geral os mesmos, mas as soluções precisam ser diferentes.

Do ciclo do ouro no interior de Minas Gerais à economia virtual da Internet, o tributarista, seja ele advogado, economista ou administrador público, é prisioneiro das circunstâncias: tecnologia, ambiente social e político, cultura, etc. Não há verdades absolutas, mas apenas meios que funcionam, ou não, para atender às necessidades de arrecadação de recursos pelo poder público.

Tentei mostrar nesta breve análise 1) que os métodos e concepções do sistema tributário brasileiro no século XVIII eram lastreados em uma economia extrativista, e que a base de imposição tributária compunha-se fundamentalmente de incidências sobre circulação de mercadorias que buscavam simplesmente aprisionar parte do excedente econômico gerado pela base produtiva colonial; 2) que ao longo dos anos o paradigma tributário das economias extrativistas incorporou conceitos resultantes da revolução industrial, cuja síntese perdura até hoje; e 3) que a realidade do século XXI desafia de tal forma a sabedoria convencional tributária a ponto de exigir uma drástica mudança de paradigma de modo a ajustar as crescentes necessidades de financiamento público com as características novas e desafiadoras da era de informática e do mundo globalizado.

O dogmatismo da sabedoria convencional impede e dificulta a abertura de novos caminhos. Para responder a estes desafios, há que se explorar novas oportunidades e

²⁴ FEIGE, E. L. How Big is the Irregular Economy, Challenge, EUA, nov/dez 1979, pp. 5, 12.

²⁵ The Mystery of the Vanishing Tax Payer, no ensaio A Survey of Globalization and Tax, *The Economist*, Londres, Inglaterra, 29/01/2000

²⁶ FARIA (2003) *op.cit* p.38.

métodos para superar as dificuldades que se interpõe no caminho dos administradores públicos encarregados da espinhosa função de arrecadar imposto. Neste mister, a análise histórica tem a importante função, não apenas de relativizar as soluções encontradas, mas sobretudo a de desmistificar as verdades que muitos julgam serem universais, e que como tal, necessitem de eternos guardiões.