



A TRIBUTAÇÃO EM FACE DA GLOBALIZAÇÃO

JOÃO RICARDO SANTOS TORRES DA MOTTA
Consultor Legislativo da Área IX
Economia

E

VICENTE MARCOS FONTANIVE
Consultor Legislativo da Área XVIII
Direito Internacional público, Relações Internacionais

MARÇO/2000

NOTA TÉCNICA

© 2000 Câmara dos Deputados.

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados o(s) autor(es) e a Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito da Câmara dos Deputados.



Câmara dos Deputados
Praça dos 3 Poderes
Consultoria Legislativa
Anexo III - Térreo
Brasília - DF

1. INTRODUÇÃO

O movimento de globalização, acelerado nas últimas décadas, assume inúmeras dimensões e seus efeitos ainda são muito discutidos e pouco compreendidos. A incompreensão gera um natural sentimento de medo e desperta reações demasiadamente alarmistas sobre os riscos e os malefícios de um processo, cujos desdobramentos vêm surpreendendo os analistas.

O fato é que a brutal expansão das finanças, do comércio internacional e dos negócios transnacionais, impulsionados pela revolução tecnológica da informática e das telecomunicações, abriu fronteiras econômicas inusitadas e perspectivas de progresso inéditas. Por outro lado, a interligação dos mercados e a rapidez do fluxo de informações trouxe novas preocupações para as autoridades econômicas domésticas e para os organismos internacionais, em relação ao enfraquecimento da capacidade de intervenção dos governos na esfera macroeconômica e à possibilidade de coordenação de políticas no plano internacional para minimizar o efeito de crises sistêmicas e movimentos instabilizadores.

A prevalência da busca pela competitividade e pelos ganhos de produtividade, a corrida tecnológica, as grandes fusões e aquisições, criando megacorporações transnacionais, o crescimento geométrico da indústria da tecnologia e o fantástico processo de expansão da rede mundial de computadores – a Internet, trouxe consigo um reforço ao individualismo e à racionalidade econômica em detrimento de uma visão mais confiante na capacidade de coordenação e cooperação entre governos e, fundamentalmente, na eficácia da intervenção governamental no processo econômico.

Esse ceticismo vem-se transformando em receio real de que o processo possa se tornar incontrolável, aumentando o potencial de rupturas e crises econômicas de efeito devastador. Nesse sentido, há um forte movimento no sentido de se repensar

estruturas e de se buscar formas de regulação que possam se adaptar a essa nova realidade sem renunciar ao poder de monitoração e controle de parte do processo.

Uma grande fonte de preocupações para os governos, por exemplo, tem sido o efeito que a globalização poderá ter sobre a capacidade de arrecadação de impostos. A diminuição do papel das fronteiras nacionais, bem como a tendência de fusão dos mercados locais em um grande mercado global, desperta questões concretas sobre como os fiscos locais irão se adaptar e sobre o risco de que um acirramento da competição tributária entre países possa levar os governos a se tornarem incapazes de atender as legítimas demandas de seus cidadãos por serviços públicos.

Esta nota técnica, baseada em recente reportagem especial da revista inglesa *The Economist*, pretende discutir alguns aspectos da tributação diante do processo de globalização. Em particular, o crescimento da Internet e do comércio eletrônico traz novos desafios aos sistemas tributários tradicionais, com efeitos ainda não inteiramente avaliados. O risco de encolhimento da base tributária passa a ser real, assim como a necessidade de reformas se impõe. É o que veremos a seguir.

2. COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA GLOBAL

Com o avanço da globalização, apesar dos avisos de políticos e homens públicos de que a arrecadação de impostos se tornaria progressivamente mais difícil, assim como a provisão de serviços públicos, a participação do volume de impostos no produto total vem aumentando consistentemente. A presença de um novo fator, a Internet, contudo, trouxe novos aspectos que podem influenciar substancialmente este processo. De fato, a irrelevância da presença física, assim como a possibilidade de se estar em todos e em nenhum lugar ao mesmo tempo parecem trazer uma outra face para a globalização: a competição tributária.

Primeiramente, a Internet tem o potencial de elevar a competição tributária, tornando mais fácil para as multinacionais deslocarem suas atividades para regimes de baixa tributação, como os dos denominados “paraísos fiscais”, que estão fisicamente muito distantes de seus clientes, mas extremamente próximos do ponto de vista virtual.

Como a Internet é relativamente nova, não se sabe exatamente ainda o quanto vai crescer. Seu crescimento, no entanto, traz dois grandes desafios para o arrecadador de impostos. Primeiro, a rede mundial de computadores é um meio inteiramente novo para a realização de transações comerciais entre produtores e consumidores de bens e serviços, e tributar bens e vendedores virtuais é muito mais difícil do que tributá-los fisicamente. Outra dificuldade é a da identificação dos contribuintes, imposição para a definição de quem é, de fato, o sujeito da tributação. Ademais, a Internet pode facilitar os expedientes de fraude fiscal.

Em segundo lugar, a Internet potencializa a competição tributária entre países. A arrecadação de impostos no plano mundial é estruturada sobre o conceito de que cada país tem o direito de decidir o quanto e a quem tributar dentro de suas fronteiras. Mesmo com a crescente internacionalização da economia e o aumento da cooperação entre países, é praticamente impossível que haja acordo no que tange à renúncia por parte de países soberanos do controle da tributação direta, dificultando a adaptação à existência de um intenso comércio virtual.

A tributação baseada no conceito de base tributária nacional é combatida pelas multinacionais, mas ainda é a regra geral. Diante disso, faz sentido que muitos governos procurem definir seus sistemas tributários de modo a atrair capitais em busca de vantagens tributárias.

No que tange à competição tributária, surgem algumas questões importantes: i) existe, de fato, a competição tributária? ii) se existe, pode ser evitada? iii) a competição tributária é assim tão ruim?

Primeiramente, parece claro que a competição tributária deva ser levada a sério. Apesar das opiniões contrárias, há evidência de que, de fato, governos que oferecem vantagens de redução de impostos estejam interessados em atrair atividades econômicas de outros países. Além disso, se não houver intervenção, o processo naturalmente tenderá a expandir-se.

Por outro lado, impedir o avanço da competição tributária é uma tarefa extremamente difícil. Não que a existência de “paraísos fiscais” seja defendida por muitos, mas há uma espécie de leniência no que tange ao combate efetivo à guerra fiscal, pelo fato de que muitos países acabam se beneficiando com suas incursões no sentido de oferecer vantagens fiscais. Irlanda, Grã-Bretanha, Luxemburgo, Suíça, entre outros países, resistem a políticas de harmonização tributária e troca de informações em casos específicos, quando seus interesses estão envolvidos. Além disso, qualquer tentativa de criação de um organismo supranacional de tributação, uma espécie de “World Tax Organization”, enfrenta grandes resistências por parte do nacionalismo fiscal.

No que tange aos efeitos perversos da guerra fiscal, persiste alguma controvérsia. A OECD acredita que este procedimento pode atingir o espírito da democracia, impedindo os países de buscarem as políticas tributárias que interessem aos seus cidadãos. O capital altamente móvel acaba tendo vantagem sobre contribuintes menos móveis, aproveitando-se dos serviços de países com alta tributação enquanto paga seus impostos em países com menor carga tributária. A guerra fiscal, nesse sentido, torna mais difícil a taxação de fatores móveis, como o capital, induzindo a elevação da tributação sobre fatores menos móveis, como o trabalho, por exemplo, gerando maior desemprego. Ademais, contribuintes mais ricos tendem a ser mais móveis que os mais pobres. Se a competição tributária se acirrar, tornar-se-á cada vez mais difícil utilizar o sistema tributário para redistribuir renda dos contribuintes ricos para os pobres. A Internet pode proporcionar mobilidade para mais pessoas, mas dificultará ainda mais a situação das demais.

3. O PAPEL DA INTERNET

O advento do comércio eletrônico é muito recente e ainda desperta reações controversas quanto ao seu futuro. Muitos o consideram o maior desenvolvimento desde a invenção da imprensa escrita. Outros afirmam que este tipo de comércio nunca se firmará. De qualquer forma, os fiscos devem estar preparados para o pior.

Os especialistas em tributos apontam que a Internet pode facilitar que contribuintes infratores se escondam. De fato, haverá dificuldade em se descobrir tanto a identidade quanto a localização de contribuintes que estejam realizando atividades potencialmente tributáveis. Um domínio na rede pode não dar qualquer pista da localização do seu criador. Mesmo *websites* de estabelecimentos comerciais conhecidos podem não revelar a localização dos escritórios que os mantêm. Além disso, os registros das transações, mesmo que mantidos em arquivos eletrônicos, podem estar sendo guardados fora da jurisdição tributária dos países de origem.

Outro problema que surge com a Internet é a utilização de varejistas e intermediários como fonte de dados para fiscalização. O comércio eletrônico tende a aproximar produtores de consumidores diretamente. Novos meios de comércio, como os leilões eletrônicos, em franca expansão, podem permitir acordos diretos entre as partes, eliminando qualquer necessidade de intermediação. Além disso, os *sites* podem se estabelecer em países cuja legislação proteja o acesso aos dados.

A eliminação do intermediário acaba trazendo outro problema. Em muitos países, as autoridades tributárias se utilizam de terceiras partes como coletores de impostos. Grandes varejistas recolhem o imposto sobre consumo, empresas recolhem as contribuições dos empregados e assim por diante. A eliminação dos intermediários pelo comércio eletrônico criará grandes dificuldades para os fiscos terem acesso à arrecadação. Novas possibilidades vêm sendo tentadas, como a utilização das companhias de entrega e de cartões de crédito, mas as reações contrárias têm sido muito fortes.

A Internet também pode permitir a realização de transações secretas, através da utilização de técnicas de criptografia ou de dinheiro eletrônico anônimo – *e-money*. As autoridades fiscais e policiais temem que esta tecnologia possa estimular a evasão fiscal e a lavagem de dinheiro de atividades ilegais.

O maior problema para as autoridades tributárias, no entanto, se deriva do potencial da Internet em revolucionar as relações de trabalho. De fato, a base dos atuais sistemas tributários consiste em definir onde uma determinada atividade econômica está localizada. A Internet pode permitir que trabalhadores individuais possam estar operando de uma grande variedade de países diferentes, fazendo parte da mesma equipe.

Grandes multinacionais, por exemplo, já atuam como organizações globais, com equipes de trabalhadores operando de várias partes do mundo, interligados pela rede. Isto já complica a definição, por parte das autoridades, de qual localização física particular será atribuída a agregação de valor ou a atividade econômica em si. A definição de “estabelecimento permanente”, para fins de atribuição de domicílio fiscal ficará prejudicada, uma vez que estabelecimentos virtuais ainda não se prestam a tal conceito.

Finalmente, outro desafio que se impõe para a taxação do comércio eletrônico é a rapidez e a imprevisibilidade com que a tecnologia evolui, incompatível com a natureza precisa, inflexível e duradoura das regras tributárias. Em suma, a tendência é de que as autoridades estejam sempre defasadas em relação ao estágio de desenvolvimento do comércio pela rede.

4. RESTRIÇÕES À TRIBUTAÇÃO DAS COMPRAS PELA INTERNET

O comércio eletrônico, apesar de ainda incipiente, já apresenta algumas dificuldades intrínsecas. Uma delas é a competição entre estabelecimentos varejistas tradicionais e comerciantes que operam pela rede, em relação ao pagamento de impostos no varejo, como o *sales tax* americano. De fato, a compra de um livro em uma loja de rua de Manhattan implicará o pagamento de 8,25% de imposto sobre vendas. O mesmo livro adquirido no *site* da Amazon.com não implicará qualquer pagamento de imposto. Esta vantagem fiscal é um dos fatores que tem impulsionado a proliferação de *e-retailers*. Se o comércio eletrônico crescer tanto quanto se prediz, estará criada uma grande fonte de perda de arrecadação.

Na verdade, as compras de um revendedor *online* não são isentas de impostos sobre vendas. O fato é que os revendedores *online* não têm a obrigação legal de coletar impostos, devido a decisões da Suprema Corte americana em casos sobre a tributação de encomendas pelo correio. Esta brecha legal ainda garante que grande parte do comércio *online* não pague impostos, facilidade esta que cria injustiça fiscal, uma vez que prejudica os que não têm acesso à Internet. Alguns estados tentam implementar tributação sobre o acesso à Internet, mas enfrentam forte *lobby* contrário.

Os revendedores tradicionais, buscando introduzirem-se nas vendas pela Internet, deparam-se com um dilema. Se incluírem impostos, como fazem em suas lojas *offline*, correm o risco de perder espaço para a concorrência da rede. Se não cobrarem, podem ser processados por evasão fiscal. O problema crescerá quanto maior for a participação do comércio eletrônico. Uma outra opção é a tentativa de separação legal com fins tributários entre as porções *online* e *offline* dos revendedores. Entretanto, muitos acreditam que tal separação será considerada ilegal pelos tribunais.

A isenção efetiva do ponto de vista legal, defendida por um forte *lobby*, poderá estimular a que todo revendedor americano transforme-se em revendedor *online*, causando enorme perda de arrecadação. Alguns especialistas defendem o fim do *sales tax*, substituindo-o por um novo imposto sobre consumo baseado na renda anual do contribuinte menos sua poupança. Outros propõem um imposto do tipo valor adicionado europeu a incidir sobre todas as transações *online* ou *offline*, com alíquotas e base de cálculo uniformes em todo o país. De qualquer forma, todas as propostas de mudança terão que enfrentar custoso processo de convencimento e grande dificuldade de se atingir o consenso, sem contar com a falta de disposição política de se enfrentar o problema. A acomodação, em particular, se deriva das condições fiscais favoráveis da maioria dos estados americanos e da atual irrelevância do comércio eletrônico no total das vendas (o *e-commerce* representou menos de 1% do total das vendas em 1999). Entretanto, o comércio eletrônico cresce a taxas assustadoras e, se nada for feito, em dois anos pode ser tarde demais.

Outra dificuldade é a proliferação do comércio de intangíveis e de serviços pela rede, tornando muito difícil sua taxação pelos fiscos. Um exemplo peculiar é o comércio de música pela rede. Hoje, trilhas sonoras são enviadas pela rede através de arquivos e não na forma física de CD. O mesmo poderá acontecer com livros, no futuro. Essa “desmaterialização” de certos produtos impõe novo desafio às autoridades fiscais.

5. OS DESAFIOS DA GUERRA FISCAL

Existe uma percepção generalizada de que a competição tributária entre países está aumentando e que poderá causar sérios danos no futuro. Há, realmente, razão para tanta preocupação?

Em uma primeira análise, as evidências demonstram que, apesar da guerra fiscal ter estado sempre presente, a proporção entre o volume de impostos arrecadados e o produto dos países tem aumentado nos últimos trinta anos, ou seja, a carga tributária vem crescendo. Além disso, a relação entre os impostos sobre o lucro e o total dos impostos tem-se mantido constante no mesmo período, demonstrando que, mesmo com o aumento das vantagens fiscais, tem-se mantido estável a participação das empresas no total da arrecadação.

Por outro lado, a existência dos “paraísos fiscais” vem interferindo na decisão gerencial das grandes empresas do mundo desenvolvido. Esta tendência se acentuou nas últimas décadas. De 1985 a 1994, o investimento dos países do G7 em paraísos fiscais aumentou mais de cinco vezes.

De fato, a continuar o processo de internacionalização de negócios e de desenvolvimento tecnológico, a atratividade dos paraísos fiscais tende a se acentuar. Com efeito, alíquotas de tributo reduzidas podem influenciar a localização dos investimentos diretos, a concessão de empréstimos para empresas, os preços de transferência, o pagamento de *royalties* e dividendos, entre muitos outros fatores que podem tornar atrativa a definição de um domicílio fiscal mais adequado para uma empresa que opere em escala mundial.

Este processo vem motivando a definição de regimes fiscais mais amenos por vários países que não se enquadram na definição de “paraíso fiscal”, como é o caso da Irlanda, que vem experimentando um *boom* de crescimento depois que introduziu um regime fiscal mais competitivo para o investimento estrangeiro.

A tendência observada tem sido a de redução nas alíquotas do imposto de grandes empresas, tendo como contrapartida a redução das isenções específicas. Além disso, expedientes complexos e sofisticados de engenharia tributária adotados por grandes empresas de escala mundial permitem que os lucros sejam deslocados de países de alta taxaço para aqueles de regime fiscal mais favorável.

A tributação de indivíduos, por seu turno, tem-se tornado mais difícil, também. Apesar da menor mobilidade individual para fins de tributação sobre a renda, a modernização das relações de trabalho vem alterando este quadro. De fato, nos Estados Unidos, 30% do imposto de renda é coletado dos 1% mais ricos e 60% vem dos 10% com maiores rendimentos. Este segmento, contudo, é o que tem maior mobilidade.

A mobilidade dos indivíduos vem-se intensificando com a globalização. Oportunidades de emprego multinacionais e a possibilidade de atuar de maneira descentralizada através da rede permite que os contribuintes de maiores rendimentos possam buscar opções de domicílio fiscal mais favoráveis do que podiam fazer no passado. Mais ainda, as suas poupanças podem se deslocar livremente, evitando regimes de alta tributação, na direção de situação fiscal mais favorável. A combinação da possibilidade de deslocamento de contribuintes e de seus estoques de ativos impõe um comportamento mais precavido por parte de países que não desejem ver seus contribuintes mais ricos transferindo a si e a seus fundos para o exterior.

As reações a estes procedimentos são, em geral, bastante emocionais, envolvendo doses de nacionalismo ou patriotismo, ou levando a tentativas de redução de direitos de cidadania para os “expatriados”. O fato é que o incentivo econômico permanece e tende a prevalecer, a não ser que os sistemas tributários se adaptem.

6. CONCLUSÕES

As perspectivas da tributação diante da globalização apontam para a necessidade de adaptação e reformas nos sistemas tributários e, em última análise, na mentalidade tanto do contribuinte quanto das máquinas arrecadoras.

Um primeiro ponto é que a Internet, de fato, dificultará a arrecadação de impostos. Outro ponto é que a competição tributária deverá se intensificar. Este crescimento, contudo, não deverá desembocar no “fundo do poço”, com perda de arrecadação generalizada. O que efetivamente deverá

ocorrer é que ficará bem mais difícil a implementação de políticas de redistribuição de renda dos mais ricos para os mais pobres através dos impostos, em função da grande elevação da mobilidade dos contribuintes em melhor posição na escala de rendimentos.

As reformas adequadas, contudo, podem não ser as possíveis, em função da grande dificuldade política de se lidar com este tipo de questão. Na questão das multinacionais, por exemplo, o atual sistema de taxação baseada nacionalmente induz a prática de expedientes desprovidos de sentido econômico, voltados exclusivamente para o aproveitamento das brechas fiscais, trazendo uma alocação ineficiente de recursos. Talvez a solução fosse a criação de um imposto unitário, que alocasse parcelas do lucro total da multinacional para fins de tributação aos países onde opera. Tal solução, todavia, envolveria a concordância de muitos países, o que dificultaria enormemente sua adoção.

Outra opção seria abolir integralmente qualquer imposto sobre o lucro das empresas. A tributação se daria no nível do acionista, pela distribuição dos dividendos. Tal proposta também enfrentaria grandes resistências, sob a alegação de se estar protegendo os ricos.

Os governos também devem reagir ao crescimento do *e-commerce*. Se isto implicará necessariamente na tributação da Internet, haverá aí grandes restrições do ponto de vista político que, até o momento, poucos ousam enfrentar.

A mobilidade crescente dos contribuintes trará dificuldades para os fatores menos móveis, que deverão suportar o maior peso da tributação. Propriedade, renda e salários dos menos móveis servirão como base. Isto poderá implicar, para muitos países, a difícil escolha entre menos serviços públicos ou contas de impostos mais elevadas.

Finalmente, toda a racionalidade das adaptações esbarrará na defasagem entre a evolução do processo de globalização e sua compreensão e processamento por parte tanto dos governos como das próprias sociedades envolvidas. Não há como abraçar teses que desconsiderem os fatos. O processo está em curso e não se adaptará às regras tributárias desejáveis. O contrário é o que terá que ocorrer.