

dos: uma grande dependência de impostos sobre os salários, recolhidos pelo cómodo método de retenção na fonte, e de tributos indiretos que, exceto quando incidem sobre o consumo de bens e serviços de luxo, oneram proporcionalmente mais os setores de renda mais baixa. Nessas condições de fragilidade do aparato administrativo, tampouco se consegue respeitar rigorosamente o princípio da equidade horizontal, que prevê tratamento igual a contribuintes em situação igual ou semelhante.

Em síntese, com uma administração desprovida de recursos humanos e materiais na escala e na qualidade compatíveis com uma economia complexa e de proporções continentais como a brasileira, o sistema tributário, por melhor concebido que possa ser do ponto de vista da legislação, deixará fatalmente a desejar em termos de qualidade, eficácia e justiça fiscal.

7. A administração tributária segundo Kaldor

Em geral, os macroeconomistas consideram a questão da administração tributária indigna da sua atenção. Relegam-na, no mais das vezes, à condição de problema meramente gerencial. O próprio tema mais amplo da tributação não esteve no centro das atenções da macroeconomia aplicada nas décadas recentes, tendo recebido muito menos destaque do que, por exemplo, as questões monetárias, financeiras e cambiais.

Houve, entretanto, pelo menos uma – e notável – exceção a essa regra entre as figuras clássicas da macroeconomia do pós-guerra. Trata-se de Nicholas Kaldor, um dos principais continuadores da tradição de Keynes. São conhecidas as contribuições de Kaldor à economia da tributação, inclusive no campo normativo das propostas de reforma tributária⁴⁸. Já tivemos ocasião de citar neste trabalho algumas das suas observações sobre tributação. Menos conhecidas, porém, são as suas contribuições ao tema mais específico da administração tributária, em especial à economia política do combate à evasão. Embora publicadas nas décadas de 50 e 60, essas contribuições de Kaldor continuam a ter grande relevância para a análise dos problemas de países como o Brasil. Vale a pena, assim, retomá-las, ainda que brevemente, antes de continuar a discussão dos problemas da fiscalização no Brasil.

⁴⁸ Para um relato das atividades de Kaldor no campo tributário, ver THIRLWALL, A. P., "Nicholas Kaldor, A Biography", in Nicholas Kaldor, *Causes of Growth and Stagnation in the World Economy*, Raffaele Mattioli Lectures, Cambridge, Cambridge University Press, 1996, p. 168-72.

Nos trabalhos de Kaldor sobre tributação, os problemas da administração tributária aparecem com grande destaque. O já citado ensaio sobre o papel da tributação no desenvolvimento econômico, de 1962, introduz a questão da seguinte maneira:

Nunca é demais insistir que a eficácia do sistema tributário não é apenas uma questão de legislação tributária apropriada, mas de eficiência e integridade da administração tributária. Em muitos países subdesenvolvidos, o baixo rendimento da tributação só pode ser atribuído ao fato de a lei tributária não ser imposta com a necessária firmeza, seja em virtude da incapacidade da administração, seja simplesmente por causa da existência de corrupção na administração. Nenhum sistema legal, por mais cuidadosamente concebido, está imune ao conluio entre os administradores tributários e os contribuintes; uma administração eficiente, formada por pessoas de grande integridade, é o principal requisito para que se possa explorar o "potencial tributário" de um país⁴⁹.

Muitos países subdesenvolvidos, acrescentou Kaldor, sofriam tanto de uma insuficiência de quadros como do nível relativamente baixo de qualificação e treinamento dos funcionários nos diversos departamentos da administração tributária:

Só será possível encontrar pessoas capazes e íntegras para assumir essas funções, se for suficientemente reconhecida a importância das tarefas que elas estão sendo chamadas a executar, e isso deve estar plenamente refletido no seu *status*, salários, perspectivas de promoção etc. Qualquer gasto adicional incorrido na melhora do *status* e do pagamento dos funcionários do departamento de arrecadação propiciará provavelmente um grande retorno em termos de aumento da receita⁵⁰.

Uma das preocupações centrais de Kaldor era com a justiça social e a equidade vertical do sistema⁵¹. Recusava-se a aceitar o argumento de que a falta de competência ou honestidade dos funcionários públicos ou a falta de senso de obrigação social dos contribuintes constituíam barreiras intransponíveis à implantação de um sistema eficaz de tributação progressiva nos países subdesenvolvidos. Em artigo publicado em 1963, defendeu o ponto de vista de que era perfeitamente possível erradicar a corrupção e a ineficiência se fosse dada atenção à criação de um corpo permanente de funcionários que tivessem remuneração, *status* e perspectivas de promoção suficientes

⁴⁹ KALDOR, Nicholas, op. cit., 1962, p. 253.

⁵⁰ Idem, ibidem, p. 254.

⁵¹ THIRLWALL, A. P., op. cit., p. 168.

para atrair o melhor talento e estabelecer os padrões profissionais de um serviço público de alta qualidade e de *status* social privilegiado⁵².

Kaldor insistiu nesses argumentos em diversas ocasiões. Em uma das conferências que pronunciou na Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro, em 1956, publicada no ano seguinte na *Revista Brasileira de Economia*, Kaldor destacou que era "inútil esperar uma administração tributária eficiente com base na estrutura e na escala de salários de uma burocracia comum". Para ele, era fundamental o reconhecimento de que "a eficiência de qualquer administração tributária depende da competência e da integridade do pessoal dirigente, o que só pode ser obtido a preços correspondentemente elevados"⁵³.

Todas essas recomendações eram de bom senso e não deveriam, em princípio, dar margem a grandes controvérsias do ponto de vista técnico ou econômico. A principal dificuldade, no seu entender, era de natureza política:

(...) Estamos convencidos de que um sistema eficiente de tributação está bem ao alcance da capacidade administrativa da maioria dos países subdesenvolvidos e que evitação e evasão de impostos em grande escala não constituem problemas técnico e administrativo insuperáveis, mas problema de pressão política que conduz a uma legislação falha e a uma administração inoperante. Sem dúvida, um sistema fiscal ineficiente será sempre preferido por todos aqueles a quem um sistema adequado e eficiente possa afetar; e, como estes formam o grupo de maior influência na sociedade, surgem os mais formidáveis obstáculos políticos contra a criação de qualquer sistema eficaz de tributação⁵⁴.

Chegamos aqui ao cerne do problema da administração e da fiscalização em países subdesenvolvidos. No decorrer dos últimos quarenta anos, a economia e a sociedade brasileiras mudaram muito, mas certos problemas estruturais apontados por Kaldor permanecem basicamente inalterados. Como economista, dizia ele na ocasião, a sua preocupação não era com os aspectos políticos, mas com os aspectos econômicos, técnicos e administrativos. Contudo, fazia questão de frisar que "os verdadeiros obstáculos são os primeiros e não os últimos, embora se apresentem invariavelmente disfarçados sob as

⁵² KALDOR, Nicholas, op. cit., 1963, p. 262.

⁵³ Idem, "Tributação e Desenvolvimento Econômico", *Revista Brasileira de Economia*, Fundação Getúlio Vargas, ano 11, nº 1, mar. 1957, p. 90-1.

⁵⁴ Idem, *ibidem*, p. 89-90.

cores destes"⁵⁵. Outra observação que continua, sem dúvida, perfeitamente válida mais de quarenta anos depois da passagem desse grande economista pelo Brasil.

Em texto posterior, já citado, Kaldor voltou a abordar a dimensão política do problema ao discutir a subutilização do "potencial de tributação" nos países subdesenvolvidos. Essa subutilização refletia certamente insuficiências da legislação tributária, da administração tributária ou uma combinação dos dois tipos de problemas. Porém, as insuficiências legislativas e administrativas não podiam, por sua vez, ser atribuídas senão parcialmente à falta de conhecimento, compreensão ou competência, pois resultavam também da "resistência de poderosos grupos de pressão que obstruem o caminho de uma reforma tributária efetiva"⁵⁶.

A ênfase de Kaldor na dimensão política da questão era fruto da sua experiência como assessor em matéria tributária no Reino Unido e, também, em diversos países subdesenvolvidos desde os anos 50. Invariavelmente, os seus conselhos suscitaram reações hostis da parte de interesses poderosos e o ilustre assessor terminou por se envolver em controvérsias políticas em quase todos os países que aconselhou. Em 1961, por exemplo, assessorou o governo de Ghana, que atravessava uma crise financeira. A sua proposta de um empréstimo compulsório e a tributação de companhias multinacionais ocasionaram uma onda de protestos políticos e greves⁵⁷. No mesmo ano, Kaldor foi convidado pelo governo da Guiana Britânica, também em meio a uma crise financeira, a realizar uma avaliação abrangente do sistema tributário. As propostas de Kaldor, que incluíam novamente empréstimos compulsórios e medidas de combate à evasão, provocaram uma greve geral e sérios tumultos que tiveram de ser sufocados por tropas britânicas⁵⁸. Essas experiências, algumas traumáticas, certamente contribuíram para aguçar a sua percepção quanto ao caráter essencialmente político das dificuldades que se antepunham à reforma da legislação e da administração tributárias.

⁵⁵ Idem, *ibidem*, p. 90.

⁵⁶ Idem, op. cit., 1962, p. 226.

⁵⁷ THIRLWALL, A. P., op. cit., p. 171.

⁵⁸ Idem, *ibidem*, No auge da crise, conta Thirlwall, 60 mil manifestantes atacaram o edifício do Parlamento e houve cinco mortes. No entanto, uma comissão do Commonwealth, nomeada para investigar as origens dos distúrbios, isentou as propostas de Kaldor de culpa direta. A comissão concluiu que se tratava de um caso de combustão espontânea fermentado por um conjunto de forças, inclusive a oportunidade de protestar contra o governo da Guiana Britânica. Idem, *ibidem*, p. 171-2.

Na seção 4 deste trabalho, fizemos referência à observação de Kaldor de que o "potencial de tributação" de um país é função direta do seu nível de renda por habitante. Na sua opinião, esse não era, entretanto, o único nem o principal aspecto a considerar. Para ele, o potencial tributário era "fortemente dependente" do grau de desigualdade na distribuição da renda nacional⁵⁹. No caso de uma economia em que a renda é concentrada nas mãos de uma minoria de indivíduos ricos, o consumo desnecessário, ou de luxo, será maior do que no caso de uma economia com distribuição mais igualitária dos rendimentos, observava Kaldor⁶⁰. Embora a evidência estatística fosse bastante incompleta, as indicações disponíveis sugeriam que nos países subdesenvolvidos a renda tendia a ser mais concentrada do que nos países mais avançados. Assim, ainda que a renda *per capita* fosse menor nas economias menos desenvolvidas, havia em muitas delas um potencial significativo de tributação a explorar. Um país pobre pode ter um potencial de tributação elevado se uma parte relativamente alta da sua renda é destinada ao consumo não-essencial ou de luxo de uma minoria privilegiada da população⁶¹.

A insuficiência das receitas públicas nas economias subdesenvolvidas refletia, em larga medida, segundo Kaldor, a incapacidade de tributar os setores mais ricos da comunidade. "Alguns países", escreveu ele, "têm fracassado visivelmente na imposição de tributos às classes ricas - principalmente, acredito, os países da América Latina"⁶².

No entanto, insistia Kaldor, não havia dificuldades técnicas insuperáveis à implementação da tributação progressiva nos países menos desenvolvidos:

Não é tarefa impossível imaginar leis e procedimentos administrativos que obriguem até mesmo o mais recalcitrante (ou astuto) milionário da América Latina ou do Oriente Médio a entregar em impostos uma parcela razoável de sua renda ou patrimônio ao Estado⁶³.

⁵⁹ KALDOR, Nicholas, op. cit., 1962, p. 228.

⁶⁰ Idem, ibidem, p. 228-9. Segundo ele, a experiência da Europa Ocidental e da América do Norte mostrara que o consumo da classe empresarial pode ser consideravelmente reduzido sem afetar os incentivos ou os meios para a continuação do crescimento e da acumulação. Idem, ibidem, p. 229.

⁶¹ Idem, op. cit., 1963, p. 256-7.

⁶² Idem, ibidem, p. 257-8.

⁶³ Idem, ibidem, p. 263.

Com isso, ele não queria afirmar que uma reforma tributária dessa natureza teria grandes chances de ser aceita nos países onde ela era mais necessária:

(...) A defesa da reforma fiscal não é uma poção mágica capaz de alterar furtivamente o equilíbrio do poder político. Não há dúvida de que assessoramento especializado sobre reforma tributária pode ser muito útil para tornar homens de boa vontade - ministros ou funcionários - conscientes da natureza precisa das alterações legislativas e administrativas necessárias. Mas o que pode ser de fato alcançado não depende apenas da boa vontade individual de ministros ou da correta avaliação intelectual dos problemas técnicos envolvidos. Trata-se, acima de tudo, de uma questão de poder político⁶⁴.

Interessantes, também, são as suas observações sobre as diferenças de funcionamento do sistema político nas democracias maduras e nos países subdesenvolvidos da América Latina e outras regiões. Numa democracia bem-sucedida, comentava Kaldor, o equilíbrio do poder político é ele mesmo um reflexo de "um acordo social contínuo" entre os interesses conflitantes de grupos e classes, que se desloca automaticamente em resposta a pressões variáveis. Em países subdesenvolvidos, entretanto, nos quais o eleitorado é predominantemente ignorante e iletrado, as instituições políticas funcionam de outra maneira. Eleições periódicas e sistemas multipartidários, escrevia ele, não servem como instrumentos para assegurar "um ajustamento contínuo ou pacífico":

O poder permanece nas mãos de certos grupos dominantes, independentemente deste ou daquele partido estar no governo, ou de existir um governo eleito ou uma ditadura de algum tipo. A história dos dez últimos anos revelou inúmeros exemplos - na Ásia ou na América Latina - de ditaduras que substituíram sistemas parlamentares ou vice-versa, sem modificar significativamente o equilíbrio de poder subjacente na sociedade⁶⁵.

A história das décadas seguintes, inclusive no Brasil, produziria muitos exemplos adicionais de mudanças de governo ou de regime político que deixam o sistema básico de poder essencialmente inalterado. Assim, não é por acaso que as análises de Kaldor sobre o sistema tributário em países menos desenvolvidos, em especial as suas considerações sobre as restrições políticas ao fortalecimento da

⁶⁴ Idem, ibidem, p. 264.

⁶⁵ Idem, ibidem, p. 264-5.

administração tributária, ainda conservam tanta atualidade. Kaldor terminava esse seu texto de 1963, intitulado "Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?", com indagações que continuam sem resposta:

O problema a ser resolvido, e para o qual ninguém ainda encontrou solução satisfatória, é como realizar esta mudança do equilíbrio de poder necessária para evitar revoluções sem fazer uma revolução. (...) Há casos na história – a Inglaterra do século XIX é um exemplo óbvio – de uma classe privilegiada que voluntariamente abre mão de privilégios em nome da estabilidade social. Ela o fez a partir de uma avaliação instintiva de seus interesses de longo prazo. Mas, quando as classes dominantes não mostram qualquer sinal desses instintos, pode-se levá-las a adquiri-los?⁶⁶

8. Administração e fiscalização de tributos no Brasil

As deficiências e fragilidades da administração tributária e do sistema de fiscalização no Brasil são antigas. Vêm-se acumulando ao longo dos anos e fazem parte de um processo mais amplo, já referido neste trabalho, de desarticulação do Estado brasileiro e enfraquecimento de instrumentos vitais da administração pública. Procuraremos, nesta seção, identificar as principais restrições enfrentadas pela administração e fiscalização de tributos no Brasil no passado recente.

Durante a gestão de Osiris Lopes Filho na Secretaria da Receita Federal, em 1993-94, foram divulgados alguns estudos que mostraram o alcance do problema da evasão fiscal e os seus efeitos sobre a equidade do sistema tributário brasileiro. Esses estudos revelavam que os indivíduos de maior patrimônio e as empresas de grande porte se aproveitavam da fragilidade da fiscalização ou de deficiências da legislação para constituir-se em uma espécie de casta de privilegiados, que pouco contribuía para o pagamento de impostos e contribuições. Para tal, recorriam (e ainda recorrem, como veremos) a inúmeros expedientes e manobras – a inadimplência, o chamado planejamento tributário, a contestação judicial ou a sonegação pura e simples – para escapar no todo ou em parte das suas obrigações fiscais.

Um estudo de fins de 1993 estimou os efeitos das diferentes formas de evasão nas empresas de maior porte, chegando à conclusão de que "muitas dessas empresas deixaram de cumprir fielmente suas obrigações tributárias, apresentam sérios desvios de comportamento tributário, aumentaram o nível de sonegação, atrasam siste-

⁶⁶ Idem, *ibidem*, p. 265.

maticamente o pagamento dos tributos ou apelam para recursos judiciais protelatórios"⁶⁷. O estudo dizia respeito às 29.518 maiores empresas do país, sob a ótica do faturamento. No caso da COFINS, por exemplo, 54% do valor devido pelas maiores empresas deixavam de ingressar nos cofres públicos, em função de ações na justiça, inadimplência ou sonegação⁶⁸. Apenas 45% dessas empresas pagavam o IRPJ, o que decorria, segundo o estudo da SRF, principalmente, de inadimplência e sonegação ou da existência de prejuízo fiscal⁶⁹. No caso de diversos outros tributos importantes, as estimativas da SRF também apontavam para um quadro de evasão bastante generalizada, atribuída ao fato de muitos contribuintes "tirarem proveito de uma situação de fragilidade técnico-administrativa da Secretaria da Receita"⁷⁰.

Outro levantamento da Receita Federal, realizado em 1994, analisou a situação dos 460 indivíduos proprietários dos maiores patrimônios declarados, com valores entre US\$ 19,2 milhões e US\$ 764,3 milhões, tendo identificado, entre outras, as seguintes anomalias: a) 207 desses 460 contribuintes, ou seja, 45% deles, calcularam um imposto devido na declaração menor do que US\$ 20 mil; b) 54 contribuintes, ou 12% do total, justificaram aumentos substanciais de patrimônio com rendimentos isentos ou não-tributáveis; c) cerca de 300 contribuintes, ou 65% do total, declararam baixíssimos rendimentos, tributados exclusivamente na fonte; e d) 30 contribuintes declararam rendimentos totais inferiores a US\$ 25 mil⁷¹.

De uma maneira geral, os rendimentos declarados por esses 460 contribuintes eram comparáveis aos de pessoas de classe média⁷². O

⁶⁷ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, "Evasão fiscal dos grandes contribuintes", mimeo., Coordenação Geral do Sistema de Arrecadação, Ministério da Fazenda, Brasília, nov. 1993, p. 2.

⁶⁸ Idem, *ibidem*, p. 8. No ano seguinte, contudo, a arrecadação da COFINS aumentou substancialmente, em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal que, em dezembro de 1993, se pronunciou favoravelmente à constitucionalidade desse tributo (BATISTA Jr., Paulo Nogueira, "Estado e empresários: aspectos da questão tributária", *Novos Estudos Cebrap*, nº 41, mar. 1995, p. 36).

⁶⁹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, *op. cit.*, 1993, p. 10.

⁷⁰ Idem, *ibidem*, p. 2.

⁷¹ Idem, "Programa Grandes Fortunas", mimeo., Coordenação Geral do Sistema de Arrecadação, Ministério da Fazenda, Brasília, 1994, p. 1-2.

⁷² Idem, *ibidem*, p. 2.

estudo da Receita concluía que “as pessoas mais ricas do Brasil, em geral, consideram-se fora do raio de atuação da Receita Federal e chegam mesmo a desafiá-la acintosamente com os números apresentados nas suas declarações”⁷³. O estudo reconhecia que a SRF “padece, em passado muito recente, de uma extrema debilidade em recursos de informática, humanos, e, o que é mais importante, carecia, muitas vezes, de uma determinação gerencial que desse prioridade aos critérios da boa técnica de administração tributária, em detrimento dos aspectos tão-somente políticos”⁷⁴.

Na verdade, essa carência de recursos e de “determinação gerencial” não chegou a ser superada. Em 1993-94, havia na SRF a preocupação de chamar a atenção da opinião pública para a necessidade de fortalecer a fiscalização e combater as injustiças do sistema tributário. Não houve tempo, contudo, de consolidar essa orientação. Depois da saída de Osiris Lopes Filho da SRF, o tema do fortalecimento da administração tributária não teve mais o mesmo destaque. Tampouco houve a preocupação de dar seqüência às avaliações sobre o comportamento dos contribuintes de nível mais alto de renda e riqueza.

Embora claramente diagnosticados, desde aquela época, os problemas básicos persistiram. A preocupação com os aspectos distributivos e a equidade do sistema tributário praticamente desapareceu do debate público. As discussões sobre reforma tributária prosseguiram no pressuposto tácito de que a questão do fortalecimento dos mecanismos de administração e controle poderia ser ignorada ou deixada em segundo plano. A SRF continuou a sofrer da carência de recursos humanos e materiais e da falta de determinação política que os estudos de 1993-94 apontavam como causas principais da evasão fiscal dos contribuintes de maior nível de renda e patrimônio. Foram feitos progressos localizados, que mencionamos anteriormente, com a criação de delegacias especializadas para certas áreas, como a fiscalização de instituições financeiras e o controle dos preços de transferência. Porém, de uma forma geral, a administração tributária e o sistema de fiscalização continuam debilitados, criando um ambiente propício à prática da evasão fiscal.

É o que se depreende, por exemplo, de depoimento do atual secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, à CPI dos bancos no

⁷³ Idem, *ibidem*, Anexo D, p. 2.

⁷⁴ Idem, *ibidem*, p. 3.

Senado, em maio de 1999. Nessa ocasião, Maciel revelou que a SRF havia utilizado os dados referentes à CPMF para tentar estimar a extensão da evasão fiscal, chegando à conclusão de que aproximadamente 34% dos pagamentos potencialmente tributáveis não eram capturados pelo sistema tributário⁷⁵.

O secretário da Receita Federal informou, também, que cerca de 50% das 530 maiores empresas não-financeiras nada recolhiam de imposto de renda⁷⁶. No setor financeiro, o quadro era ainda mais grave. Nada menos que 42 das 66 maiores instituições financeiras não recolhiam imposto de renda⁷⁷. Para as instituições financeiras, informou Maciel, a relação média entre imposto de renda e receita bruta era menor do que 1%, inferior aos 2% pagos por uma pequena empresa no regime de lucro presumido⁷⁸.

Segundo Maciel, esse quadro não se devia à sonegação pura e simples, pouco comum em empresas de porte maior, mas sobretudo à “elisão fiscal”, às variadas manobras permitidas por uma legislação defeituosa ou pela lentidão do sistema judiciário. Em função de brechas e insuficiências da legislação e do uso generalizado de liminares judiciais, as grandes empresas e instituições financeiras continuavam conseguindo se livrar de grande parte da carga tributária. No caso das instituições financeiras, dados referentes a 1998 indicam que nada menos que 34% dos tributos declarados estavam com a exigibilidade suspensa em virtude da concessão de liminares, “uma situação quase inadministrável”, afirmou Everardo Maciel à Comissão Parlamentar de Inquérito⁷⁹.

Como se sabe, as causas da evasão fiscal são variadas. Um estudo realizado no departamento de assuntos fiscais do FMI sobre reforma da administração tributária menciona como causas mais importantes, entre outras, a percepção de que o sistema tributário é injusto, a complexidade da legislação fiscal, a inequidade do sistema de penalidades, baixos níveis de integridade e profissionalismo dos funcioná-

⁷⁵ MACIEL, Everardo, “Depoimento à CPI dos Bancos”, mimeo., Senado Federal, Secretaria-Geral da Mesa, Subsecretaria de Taquigrafia, Brasília, 20 maio 1999, p. SC-11, 21.

⁷⁶ Idem, *ibidem*, p. SC-11.

⁷⁷ Idem, *ibidem*, p. SC-24.

⁷⁸ Idem, *ibidem*, p. SC-11.

⁷⁹ Idem, *ibidem*, p. SC-14, 18. Segundo Maciel, “concede-se liminar para tudo” e há liminares que perduram por dez anos (*idem*, *ibidem*, p. SC-18).

rios da administração e a fragilidade dos programas de fiscalização⁸⁰. Todos esses fatores podem ter relevância, mas o último deles parece ser, em geral, o mais importante. À medida que os contribuintes se dão conta de que a administração tributária não dispõe de meios adequados de fiscalizar o cumprimento da legislação, a evasão tende inevitavelmente a se alastrar.

Como notou Osiris Lopes Filho, a evasão fiscal, no Brasil e em outros países, pode ser explicada de *n* maneiras, mas o fator fundamental é a taxa de risco percebida pelo evasor. A função principal da fiscalização é, portanto, aumentar o risco da sonegação e demais formas de evasão⁸¹. Trata-se, observou o ex-secretário da Receita, de deixar o evasor "intranquilo e sob tensão", criando por meio de ações objetivas o receio subjetivo de que ele "pode ser o próximo a ser apanhado"⁸².

Ora, justamente uma das graves deficiências do sistema tributário brasileiro é que os agentes econômicos, sobretudo os mais poderosos, sabem que o Estado não possui instrumentos de controle e poder coercitivo que viabilizem uma cobrança rigorosa dos tributos. Dessa maneira, mesmo que a lei estabeleça a progressividade como princípio, o sistema pode tornar-se extremamente regressivo na prática.

A evasão, além de afetar a equidade vertical e horizontal da tributação, tende a deformar o funcionamento do mercado e a concorrência entre os agentes econômicos. Não há competição equilibrada quando algumas empresas conseguem evadir os impostos e outras não⁸³. A pressão competitiva das empresas evasoras acaba induzindo as demais a também descumprir as suas obrigações fiscais⁸⁴.

A fragilidade da administração tributária, em particular do sistema de fiscalização, é por sua vez reflexo de um problema maior: a inexistência de determinação política de combater a evasão de forma incondicional e irrestrita. Em outras palavras, a incapacidade de de-

⁸⁰ SILVANI, Carlos & BAER, Katherine, "Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines", mimeo., International Monetary Fund, IMF Working Paper, WP/97/30, mar. 1997, p. 11-2.

⁸¹ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo, "Imposto bom é imposto velho: entrevista de Osiris Lopes Filho a Bernardo Gouthier de Macedo", *Novos Estudos Cebrap*, nº 42, jul. 1995, p. 53.

⁸² Idem, *ibidem*.

⁸³ TANZI, Vito & SHOME, Parthasarathi, *op. cit.*, p. 810.

⁸⁴ BATISTA Jr., Paulo Nogueira, *op. cit.*, 1995, p. 38.

monstrar, por meio de ações concretas, que a lei tributária deve ser cumprida e vale para todos⁸⁵.

Em consequência, os incrementos de arrecadação são frequentemente obtidos por meio do aumento das obrigações dos contribuintes que não têm como escapar da tributação, por exemplo os que estão sujeitos à retenção na fonte ou os que pagam a pesada carga de tributos indiretos. Dessa forma, a arrecadação pode até aumentar, como tem de fato aumentado, mas à custa de uma deterioração adicional da qualidade do sistema tributário e de um agravamento da sua já elevada regressividade.

Não se deve perder de vista que as dificuldades da administração e da fiscalização tributárias refletem, em grande medida, o ambiente "Estadofóbico" que prevaleceu nos anos 90, período em que os governos brasileiros desenvolveram uma relação contraproducente e hostil, não raro inteiramente irracional, com os servidores federais. Em nome do combate ao déficit público, sucessivos governos sacrificaram os interesses dos funcionários e não souberam mobilizar as suas energias. Ao contrário, permitiram que se criasse um ambiente de insatisfação e ressentimento. Perderam de vista o fato elementar de que o Estado é uma abstração, que só se materializa na ação do funcionalismo, responsável pela execução das ordens do governo.

Nesses anos, os problemas da administração pública foram tratados com grande preconceito e superficialidade. Difundiu-se, por exemplo, a versão de que o Estado brasileiro não conseguia equilibrar as suas contas porque empregava um número exagerado de funcionários, protegidos indevidamente pela garantia constitucional da estabilidade no emprego. É certamente verdade que há excesso de empregados públicos em determinados setores ou regiões. Não se pode dizer, porém, que exista um excedente generalizado de funcionários no Brasil, particularmente na administração direta federal. Aqui, ao contrário, o que se verifica é a escassez de quadros, mesmo em áreas de importância crucial.

É o caso da administração tributária federal. Segundo o secretário da Receita Federal, no seu depoimento à CPI dos bancos, a Receita dispõe de cerca de 7.500 auditores fiscais ativos, incluindo-se nesse total os da área aduaneira, que absorve um grande contingente de pessoal⁸⁶. Para Everardo Maciel, esse número é insuficiente diante da

⁸⁵ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo, *op. cit.*, jul. 1995, p. 53.

⁸⁶ MACIEL, Everardo, *op. cit.*, p. SC-46.

abrangência e da complexidade dos problemas que a Receita deve enfrentar. Segundo ele, considerada a dimensão do país, são poucas as administrações no mundo com um quadro tão pequeno quanto o brasileiro⁸⁷. O sistema de fiscalização sofre, ademais, de uma carência generalizada de pessoal de apoio técnico e administrativo, diminuindo a produtividade do reduzido quadro de auditores fiscais⁸⁸.

Os problemas da administração tributária e do sistema de fiscalização não se reduzem à insuficiência de quadros. Há uma grande variedade de restrições e limitações que refletem, em última análise, o não-reconhecimento, por parte do governo, da importância estratégica dessa área da administração pública. Na prática, os auditores fiscais e demais funcionários da administração tributária, contrariando o que recomendava Kaldor, vêm sendo tratados como uma burocracia comum.

No campo da política de pessoal, problemas antigos não são adequadamente enfrentados e alguns deles se agravaram. A remuneração tem sido insuficiente, tendo os auditores fiscais e demais funcionários da administração tributária ficado com os seus salários congelados por vários anos. Não há tampouco um plano de carreira adequado, com clara definição de atribuições funcionais e trajetória profissional. Excetuados os casos especiais das delegacias recém-criadas para controle das instituições financeiras e de preços de transferência, os programas de treinamento e capacitação profissional têm sido, de um modo geral, insuficientes em termos de quantidade e qualidade.

À escassez de funcionários, devidamente remunerados, motivados e treinados, soma-se a escassez de recursos materiais, outro problema antigo que permanece sem solução. Houve algum investimento na aquisição de equipamentos de informática nos anos recentes, mas persistem graves insuficiências nessa área. Em matéria de processamento de dados e sistemas de informação, a fiscalização tem se revelado incapaz de acompanhar a crescente sofisticação das empresas⁸⁹.

⁸⁷ Idem, *ibidem*.

⁸⁸ Essa é uma das conclusões de um diagnóstico do sistema de fiscalização elaborado recentemente pelo sindicato dos auditores fiscais federais (UNAFISCO SINDICAL, "Diagnóstico do sistema de fiscalização", mimeo., Relatório de Grupo de Trabalho, Brasília, 27 jul. 1999, p. 8).

⁸⁹ Idem, *ibidem*, p. 8-9. Segundo esse diagnóstico, "a grande maioria das unidades da Secretaria da Receita Federal tem enorme carência de recursos materiais" (*idem, ibidem*, p. 8).

Outra deficiência da política tributária no Brasil é que, regra geral, há excessiva tolerância com a inadimplência dos contribuintes. Frequentes anistias e parcelamentos generosos incorporam-se às expectativas dos agentes econômicos, estimulando-os a suspender ou retardar o pagamento dos tributos devidos⁹⁰. O estímulo à inadimplência é reforçado sempre que os encargos (as taxas de juro e as multas) incidentes sobre os tributos em atraso são inferiores às taxas de juro de mercado. Nessas circunstâncias, a inadimplência pode se tornar uma fonte atrativa de financiamento para o setor privado, especialmente em épocas de dificuldades econômicas.

Instalou-se, assim, um quadro de apatia e falta de motivação entre os fiscais, agravado por alguns aspectos da reforma administrativa do governo federal, em especial a "flexibilização" do instituto constitucional da estabilidade e o receio de que ela possa ameaçar a indispensável independência da administração tributária, particularmente dos responsáveis pela fiscalização. Como observa o acima citado documento do FMI sobre administração tributária, "os funcionários da administração tributária – desde o comando da administração até o início da escala funcional – precisam ter um certo grau de segurança no emprego"⁹¹. Sem esse certo grau de estabilidade ou segurança no emprego, o auditor fiscal ficará sem condições de enfrentar as barreiras, não raro poderosas, que se antepõem à sua obrigação funcional de verificar o comportamento do contribuinte à luz da legislação. Dependendo de como for regulamentada a emenda constitucional que alterou o instituto da estabilidade, a administração tributária poderá ficar ainda mais vulnerável à pressão de interesses econômicos e políticos poderosos, não habituados a ser rigorosamente fiscalizados e a respeitar a legislação.

Em face da já mencionada escassez de recursos humanos e materiais, o contribuinte corre um risco bastante reduzido de vir a ser efetivamente fiscalizado, o que constitui um poderoso, provavelmente o mais poderoso, estímulo à evasão. Além disso, se houver a fiscalização e a imputação de um auto de infração, ainda existe a possibilidade de recorrer em diversas instâncias. Já mencionamos o uso frequente de liminares contra a cobrança de tributos. Dada a lentidão

⁹⁰ REZENDE, Fernando, *op. cit.*, p. 49. Esse autor observa que o contribuinte brasileiro acostumou-se "à impunidade geral" e "à anistia fiscal com data programada" (*idem, ibidem*).

⁹¹ SILVANI, Carlos & BAER, Katherine, *op. cit.*, p. 31.

dos processos administrativos e judiciais, o direito de recorrer transforma-se frequentemente em recurso protelatório de grande eficácia para o evasor⁹². Isto porque os processos são extremamente demorados e podem estender-se por até dez anos⁹³. Começam no âmbito administrativo, no qual têm a possibilidade de percorrer diversas instâncias. Se o recurso administrativo é derrotado, o contribuinte ainda pode recorrer à Justiça, que enfrenta enorme quantidade de processos e não está, em geral, preparada para tomar decisões tecnicamente fundamentadas em prazo aceitável. Se o contribuinte é derrotado na Justiça, ainda conta, finalmente, com a lentidão da cobrança, em função do desaparecimento da Procuradoria da Fazenda Nacional.

O secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, no seu depoimento à CPI dos bancos, chamou a atenção para esses problemas. Segundo ele, as regras que orientam o processo de julgamento administrativo e a execução fiscal, aliadas à morosidade da Justiça, levam à "eternização" dos processos e da cobrança dos débitos fiscais. O valor dos débitos em cobrança de dívida ativa, sujeitos portanto a execução, chegava a aproximadamente R\$ 111 bilhões, de acordo com o secretário da Receita. Os processos em julgamento na esfera administrativa, a R\$ 115 bilhões⁹⁴.

Como se tudo isso não bastasse, leis aprovadas em 1995 e 1996 reforçaram o estímulo à evasão fiscal. A lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, extinguiu, com o pagamento do tributo, a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. Para livrar-se de um processo judicial, basta que o contribuinte realize o pagamento antes do recebimento da denúncia pela Justiça (artigo 34)⁹⁵. A lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, postergou o envio da representação fiscal para fins penais até a conclusão dos processos administrativos (artigo 83). Ora, como vimos, os julgamentos na esfera administrativa percorrem diversas instâncias e costumam demorar vários anos. Assim, esse dis-

⁹² GUTIERRES, Lourdes, "Autonomia e Modernização do Fisco", in Lourdes Gutierrez, Luis Carlos Merege & Paulo Nogueira Batista Jr. (orgs.), *Aspectos da questão tributária no Brasil*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas e Unafisco, 1995, p. 119-21.

⁹³ MACIEL, Everardo, op. cit., p. SC-17.

⁹⁴ Idem, ibidem, p. SC-17-8.

⁹⁵ Segundo o procurador regional da República em São Paulo, Mario Luiz Bonsaglia, essa lei "acartetou uma drástica redução da quantidade de ações penais por crimes fiscais em andamento" (BONSAGLIA, Mario Luiz, "Crimes fiscais e a P.E.C. 175/95", mimeo., São Paulo, 13 jan. 1999, p. 4).

positivo fará com que muitos delitos contra a ordem tributária prescrevam antes de chegar à Justiça⁹⁶.

Outro problema para a fiscalização é o sigilo bancário. Trata-se de uma barreira antiga para a administração tributária brasileira⁹⁷. A Constituição de 1988 faculta à administração tributária "identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte" (artigo 145, parágrafo 1). No entanto, para obstruir o acesso do fisco às informações bancárias do contribuinte tem sido invocado, com sucesso, o artigo 5, inciso XII, da Constituição. Trata-se de interpretação capciosa, uma vez que esse inciso do artigo 5 se refere especificamente a "sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas", e não a registros bancários. De qualquer modo, não pode haver sigilo bancário para a administração tributária, que está legalmente obrigada a garantir o sigilo fiscal.

Como observou um grande jurista brasileiro, Geraldo Ataliba, o instituto do sigilo bancário está sendo, há anos, completamente deformado no Brasil. Trata-se, na realidade, de uma proteção ao cliente em relação ao banco, assegurada por medidas civis e penais, previstas na legislação, contra o banco e seus funcionários⁹⁸. Assim como existe sigilo bancário, também existe sigilo fiscal, isto é, a obrigação do fisco e de seus funcionários de não divulgar os dados do contribuinte, sob pena de responsabilização civil, administrativa e até penal. Já este último, como devedor de obrigações tributárias, não pode se furtar a expor seus dados à administração tributária⁹⁹. Não deveria ser possível, portanto, invocar o sigilo bancário para restringir o acesso da fiscalização a registros bancários e financeiros do contribuinte.

No entanto, é o que acontece na prática. O secretário Everardo Maciel lembrou, no seu depoimento à CPI, que não existe qualquer obstáculo a que uma conta bancária seja inspecionada por um audi-

⁹⁶ Idem, "A lei como causa de impunidade dos crimes fiscais", *Boletim dos Procuradores da República*, ano 9, nº 1, jan. 1999, p. 6.

⁹⁷ Entretanto, em 2001, houve modificações importantes na legislação referente ao acesso da administração tributária a dados bancários. Embora ainda sujeitas a contestações judiciais, essas modificações podem representar um divisor de águas no tratamento da questão. Ver, neste livro, "Prefácio à terceira edição", p. 31-3.

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo, "Reforma tributária, não constitucional", in Lourdes Gutierrez, Luis Carlos Merege & Paulo Nogueira Batista Jr. (orgs.), *Aspectos da questão tributária no Brasil*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas e Unafisco, 1995, p. 98-9.

⁹⁹ Idem, ibidem, p. 99.

tor do Banco Central. Quando se trata da Receita, porém, surge a impossibilidade legal. O que se está protegendo, conclui Maciel, não é o sigilo da conta, mas o uso que se possa fazer da informação. A Receita não tem acesso livre aos registros bancários porque "pode atuar e identificar a sonegação"¹⁰⁰.

Por essas e outras razões, a impunidade do crime de sonegação fiscal é regra no Brasil. O quadro vigente foi bem descrito em artigo recente do procurador Mario Luiz Bonsaglia:

Na hipótese, improvável, de a fiscalização tributária (carente de quadros suficientes e sujeita a diversos óbices, como a extrema dificuldade em ter acesso às informações bancárias dos investigados) detectar uma fraude fiscal, está legalmente desestimulada de comunicá-la de pronto ao Ministério Público, somente podendo fazê-lo muitos anos após. Na hipótese, também pouco provável, diante de tantas dificuldades antepostas, de uma iminente propositura de ação penal antes que ocorra a prescrição, o sonegador pode ainda quitar seu débito e livrar-se definitivamente do processo criminal. Alguém em sã consciência poderia duvidar dos efeitos nefastos que adviriam para a tranquilidade geral se a lei, similarmen- te, dispusesse que nos crimes de furto o ressarcimento do dano antes do início da ação penal fosse, também, causa extintiva da punibilidade? Ou, ainda mais absurdamente, que a vítima, antes que fosse cientificado o Ministério Público com vistas à propositura da ação penal, devesse demonstrar, num procedimento prévio sujeito ao contraditório e à interposição de recursos, ser a proprietária legal do bem subtraído?¹⁰¹

9. Uma reforma indispensável

Ainda que o diagnóstico apresentado na seção anterior não tenha caráter exaustivo, ficou claro que são muitas e muito variadas as restrições ao desenvolvimento e à atuação eficaz da administração tributária e do seu sistema de fiscalização no Brasil. São tantas e de tal ordem de gravidade, que não se pode compreender, dos pontos de vista estritamente técnico e econômico, a pouca atenção que vêm merecendo essas questões nos debates e propostas de reforma do sistema tributário nos últimos anos.

Trata-se, como é evidente, de um problema de ordem política. Como observava Kaldor, que merece ser citado mais uma vez, um sistema fiscal ineficiente será sempre preferido pelos grupos de poder a quem um sistema eficiente possa afetar. Enquanto essa resistência fundamental

¹⁰⁰ MACIEL, Everardo, op. cit., p. SC-17.

¹⁰¹ BONSAGLIA, Mario Luiz, "A lei como causa...", op. cit., jan. 1999, p. 8.

não for quebrada, o sistema tributário brasileiro continuará apresentando os traços básicos definidos por esse autor, nos idos das décadas de 50 e 60, como típicos dos sistemas tributários de países subdesenvolvidos.

Mudanças de caráter estrutural são sempre difíceis e raramente acontecem em prazo curto. Mas as distorções e injustiças da tributação no Brasil não podem durar para sempre. Se não forem enfrentadas em profundidade, contribuirão para prolongar o quadro de estagnação ou crescimento econômico medíocre dos últimos vinte anos. Contribuirão, também, para preservar as injustiças e desigualdades que marcam a sociedade brasileira desde a sua formação.

"A hipocrisia é a homenagem do vício à virtude", dizia La Rochefoucauld. Eis aí o lado positivo do debate sobre distribuição de renda no Brasil. Temos, como se sabe, uma das piores distribuições de renda e riqueza do planeta. Todos os partidos e correntes de opinião a condenam. Mas pouco ou nada se faz para alterá-la. Trata-se de uma unanimidade eminentemente hipócrita.

É o que se vê no caso da reforma tributária. Embora o tema esteja em discussão há muitos anos, o seu aspecto distributivo não tem recebido grande atenção. E, no entanto, a má distribuição da carga tributária é uma das causas da elevada concentração da renda no país.

Como foi destacado em seções anteriores deste trabalho, o sistema fiscal brasileiro é repleto de injustiças. Os tributos indiretos, que costumam onerar mais os setores de baixa renda, têm grande peso na arrecadação. Os impostos sobre a propriedade são modestos. O imposto de renda apresenta uma progressividade muito suave. E a falta de recursos e poder coercitivo da administração tributária permite que os contribuintes de renda e patrimônio mais altos encontrem formas variadas de escapar da tributação.

Foge aos propósitos deste trabalho discutir as alterações que poderiam conferir um caráter mais justo à legislação tributária brasileira. Mas cabe insistir, nesta seção final, em um ponto freqüentemente ignorado, inclusive por defensores da progressividade fiscal: um sistema realmente progressivo, que funcione como tal na prática, exige uma administração tributária forte, politicamente prestigiada e corretamente aparelhada para exercer fiscalização rigorosa do cumprimento das leis. Em outras palavras, o fortalecimento da administração tributária e do seu sistema de fiscalização é uma das reformas indispensáveis para o país.

O contexto macroeconômico, desde o final da década de 90, torna essa reforma especialmente importante. A análise que desenvolve-

mos nas seções 4 e 5 deste trabalho levou à conclusão de que o Brasil pode e deve aumentar a carga tributária macroeconômica nos próximos anos. Isso não significa, como já mencionamos, criar novos tributos ou aumentar as alíquotas ou a base de incidência dos tributos em vigor, mas fundamentalmente combater a evasão fiscal¹⁰². Tendo em vista o altíssimo grau de concentração da renda bruta (antes dos impostos) e o caráter regressivo da carga tributária, é fundamental combater a evasão dos contribuintes de maior nível de renda e patrimônio.

Vimos, também, que o sistema tributário brasileiro vem acumulando ao longo dos anos diversas distorções que prejudicam a competitividade internacional da economia e a sua capacidade de investir e gerar empregos. Essas distorções, por exemplo a notória dependência em relação a tributos de má qualidade, que incidem "em cascata", também decorrem, em parte, da fragilidade da administração tributária, que induz à busca de tributos de arrecadação relativamente fácil, ainda que com prejuízos para o funcionamento da economia.

A questão da reforma da administração tributária tem, assim, uma importância estratégica na definição global da política econômica, como ressaltamos na seção 6. O propósito desta seção final será apresentar algumas recomendações para o fortalecimento dos mecanismos de cobrança e fiscalização.

Contudo, antes de entrar na discussão das medidas necessárias ao fortalecimento da administração e da fiscalização tributárias, pode ser útil retomar brevemente a análise do quadro macroeconômico brasileiro. Na seção 5, argumentamos que há pelo menos três razões para recomendar um aumento da carga macroeconômica no Brasil ao longo dos próximos anos: a) o aprofundamento dos problemas financeiros do setor público desde 1994; b) as deficiências operacionais de áreas vitais do Estado, inclusive a própria administração tributária; e c) a necessidade de ampliar os programas sociais para combater a pobreza e diminuir a desigualdade na distribuição da renda nacional.

¹⁰² O único imposto que deveria ser criado não é propriamente novo, pois está previsto na Constituição desde 1988: o Imposto sobre Grandes Fortunas. Embora de controle relativamente difícil, esse imposto traria vantagens. Melhoraria a distribuição da renda pós-tributação, uma vez que incidiria exclusivamente sobre os detentores dos maiores patrimônios. Como observou Osiris Lopes Filho, seria o primeiro imposto a não recair sobre a classe média ou a classe trabalhadora (LOPES FILHO, Osiris de Azevedo, "Reforma da Administração à Consciência", in Lourdes Gutierrez, Luis Carlos Merege & Paulo Nogueira Batista Jr. (orgs.), *Aspectos da Questão Tributária no Brasil*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas e Unafisco, 1995, p. 225). Ajudaria, também, no controle da tributação da renda e dos outros impostos patrimoniais.

Evidentemente, o aumento das receitas públicas será mais factível se a economia brasileira conseguir, finalmente, escapar da longa fase de estagnação que marcou a maior parte dos anos 80 e 90. Essa recuperação dificilmente acontecerá sem uma ação deliberada do governo. O aspecto positivo da crise cambial brasileira de 1998-99 e da conseqüente ruptura do regime cambial em vigor desde 1995 foi justamente ter ampliado o raio de manobra da política econômica em algumas áreas. Por enquanto, a ampliação é modesta e pouco perceptível. A economia ainda vai demorar algum tempo para digerir o legado financeiro negativo da fase inicial do Plano Real.

Mas é fundamental aproveitar o espaço proporcionado pela mudança cambial para reduzir a vulnerabilidade externa e promover a retomada do crescimento. A desvalorização, por si mesma, contribui diretamente para a reativação da economia, na medida em que incentiva o aumento da produção de *tradeables*. No entanto, como costuma ocorrer em países de porte continental, o grau de abertura da economia brasileira é relativamente reduzido¹⁰³. Assim, a recuperação geral do nível de atividade depende, no essencial, da possibilidade de estimular a demanda interna.

Infelizmente, a grave situação financeira do setor público impede que a política fiscal sirva de alavanca para a retomada do crescimento econômico ao longo dos próximos anos. Ao governo resta basicamente buscar a diminuição das taxas de juro e a ampliação da disponibilidade de crédito interno.

Era esse o caminho que o Banco Central vinha procurando seguir cautelosamente desde a superação da fase mais aguda da crise cambial de 1999, obtendo algum sucesso em termos de diminuição dos juros, ampliação do crédito interno e reativação da economia, especialmente do setor industrial¹⁰⁴.

No entanto, como ficou patente em 2001, uma das principais restrições à flexibilização da política monetária e à sustentação do crescimento econômico é a situação das contas externas brasileiras, que ainda ficaram vulneráveis a choques internacionais, a despeito da

¹⁰³ Em 1999, segundo dados preliminares do IBGE, a soma das exportações e das importações foi de 22,3% do PIB medido a preços correntes (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, op. cit., 2001, gráfico 5).

¹⁰⁴ Em 2000, o PIB real cresceu 4,5% e a indústria de transformação, 5,9%, os melhores resultados registrados desde 1994. (BANCO CENTRAL DO BRASIL, *Boletim do Banco Central do Brasil*, ago. 2001, quadros 1.2 e 1.5, www.bcb.gov.br).

desvalorização e da passagem para um regime de flutuação cambial em 1999. O governo não deu ênfase suficiente ao ajuste do déficit de balanço de pagamentos em transações correntes que, embora tenha diminuído com a desvalorização de 1999, continuou perigosamente elevado. O Banco Central não aproveitou a relativa tranquilidade do cenário externo em 2000 para reforçar o nível de reservas do país. Além disso, relutou – e ainda reluta – em introduzir controles mais rigorosos na conta de capitais do balanço de pagamentos e em começar a inverter a excessiva liberalização financeira externa ocorrida nos anos 90. Com a conta de capitais bastante aberta, fica mais difícil assegurar a flutuação ordenada da taxa cambial, a diminuição das taxas internas de juro e a expansão do crédito doméstico, instrumentos que, como vimos, são indispensáveis, nas circunstâncias atuais, para garantir a retomada do crescimento da economia, viabilizar o aumento das receitas do setor público e equacionar os seus graves problemas financeiros.

Há uma outra interface entre a questão tributária e o controle dos movimentos de capital: a tentativa de cobrar ou aumentar os tributos sobre os detentores das maiores rendas e patrimônios não poderia estimular a fuga de capitais para o exterior? Não há dúvida de que esse risco existe. Será tanto maior quanto mais aberta for a conta de capitais e mais pronunciada a queda das taxas de juro internas. Pode-se dizer, portanto, que a busca de um sistema tributário progressivo requer uma conta de capitais relativamente fechada. Pressupõe a existência de um banco central capaz de formular e administrar um sistema seletivo e bem pensado de restrições à movimentação dos fluxos internacionais de capital.

Medidas de fortalecimento da fiscalização tributária

Deixemos de lado, entretanto, o contexto macroeconômico da questão tributária e voltemos a tratar do fortalecimento dos mecanismos de arrecadação e fiscalização. A despeito das diversas dificuldades discutidas ao longo deste trabalho, uma estratégia de reforma e fortalecimento da administração tributária é perfeitamente possível, como mostra a experiência de diversos países¹⁰⁵. É essencial, entretanto, que o fortalecimento do sistema de administração e fiscalização de tributos seja encarado como um objetivo de longo prazo, pois medi-

¹⁰⁵ SILVANI, Carlos & BAER, Katherine, op. cit., p. 5.

das de curto prazo de combate à evasão raramente trazem melhoras significativas. Tempo e recursos são necessários para que a reforma da administração tributária possa ser bem-sucedida¹⁰⁶. Trata-se de um empreendimento complexo e caro, que exige ações de diferentes tipos em várias frentes. Mas, como lembrava Kaldor, os gastos realizados nessa área podem produzir um retorno muito alto em termos de aumento de receita¹⁰⁷. E, inversamente, medidas de "ajuste fiscal" que prejudiquem o funcionamento do sistema de arrecadação e fiscalização tributárias tendem a ser contraproducentes para as próprias contas do setor público.

Fizemos referência, na seção anterior deste trabalho, ao fato de que um programa de modernização e fortalecimento da administração tributária precisa contar com um engajamento político no mais alto nível do governo. São tantas as barreiras e resistências a superar que, sem esse engajamento, ficará provavelmente comprometida a sustentabilidade de uma reforma que só pode frutificar plenamente em prazo mais longo.

Como vimos, uma das principais deficiências da administração é a insuficiência quantitativa do quadro de funcionários, especialmente de fiscais. Recomenda-se, assim, ampliar de forma expressiva o número de auditores fiscais, bem como os quadros de apoio técnico, por meio da realização periódica de concursos públicos. Registre-se que, no caso da Receita Federal, a lei permite contratar até 15 mil fiscais, o dobro do quadro atualmente existente.

Não basta aumentar o número de funcionários. É preciso, também, aproveitá-los de forma eficiente, evitando que uma parcela excessiva do quadro seja alocada em cargos administrativos ou atividades de baixo retorno em termos de arrecadação. Em outras palavras, é preciso dar ênfase às atividades de fiscalização, o que significa manter uma parte significativa do quadro de auditores fiscais engajados diretamente nessas atividades. A experiência de sistemas fiscais eficientes indica que o setor de fiscalização deve absorver cerca de 30% do quadro de funcionários da administração tributária. Em muitos países, entretanto, a proporção alcança apenas 10% a 15%¹⁰⁸.

A fiscalização deve ter, além disso, condições de garantir o cumprimento irrestrito da legislação tributária. A sua atuação deve ser

¹⁰⁶ Idem, ibidem, p. 3.

¹⁰⁷ KALDOR, Nicholas, op. cit., 1962, p. 254.

¹⁰⁸ SILVANI, Carlos & BAER, Katherine, op. cit., p. 23.

neutra, isto é, isenta de qualquer conotação política ou de perseguição pessoal. Ela não pode ser pressionada a poupar os setores com maior potencial de contribuição, isto é, as empresas de grande porte e pessoas físicas de rendimento e patrimônio elevados, que devem ser selecionados para fins de fiscalização de acordo com critérios estritamente técnicos, tais como indícios concretos de evasão, sinais exteriores de riqueza e falta de correspondência entre o nível de atividade setorial e a arrecadação registrada.

Como mencionamos na seção anterior, falta à administração tributária no Brasil uma política estruturada de recursos humanos, que valorize e motive o quadro de auditores e técnicos da fiscalização e outras áreas. Frequentemente, a remuneração é baixa quando comparada à que se paga no setor privado para profissionais de qualificação semelhante. Para reter os funcionários de melhor nível e reduzir a incidência de corrupção, cabe garantir o pagamento de salários condizentes com as atribuições dos auditores fiscais e demais funcionários da administração tributária.

Além disso, é importante estabelecer planos de carreira para a SRF e outros órgãos responsáveis pela arrecadação de tributos. Esses planos devem determinar com clareza as atribuições funcionais e as trajetórias de ascensão profissional dentro da instituição¹⁰⁹. Devem, também, definir critérios de promoção baseados em desempenho, mérito e qualificação, além dos requisitos necessários para ocupar cargos de direção.

A eficácia da fiscalização e de outros setores da administração tributária depende, ademais, da realização, em bases permanentes, de programas de treinamento, atualização e qualificação profissional. Sem programas de treinamento de boa qualidade, o corpo técnico dificilmente terá condições de acompanhar as mudanças no âmbito nacional e no internacional e o aumento do grau de complexidade da atividade econômica em muitos segmentos do setor privado.

Todas as recomendações que fizemos até agora vão na direção de prestigiar e valorizar os funcionários da administração tributária e do seu sistema de fiscalização. Em contrapartida, é indispensável garantir padrões internos rigorosos de disciplina e auditoria para a administração, permitindo o seu controle pela sociedade. O contribuinte tem, muitas vezes, queixas legítimas quanto à qualidade da atuação e

¹⁰⁹ Idem, *ibidem*, p. 30-1.

à integridade dos funcionários do fisco. É preciso que exista, portanto, a preocupação permanente de garantir o atendimento adequado do contribuinte e, em especial, de combater a corrupção na área da fiscalização, aplicando com severidade as punições administrativas e as penalidades legais a corruptores e corruptos.

Outra prioridade deve ser o aparelhamento tecnológico da administração tributária e do sistema de fiscalização. A informação é um insumo fundamental para a administração e a fiscalização de tributos. Como já foi mencionado, a despeito de alguns esforços recentes, persiste um quadro de insuficiência em matéria de recursos de informática e sistemas de informação. É indispensável, portanto, realizar investimentos adicionais para aumentar e modernizar os recursos de informática à disposição do sistema de fiscalização¹¹⁰.

O combate eficaz à evasão depende, além disso, da utilização criteriosa das penalidades e anistias fiscais. Na seção anterior, lembramos que a inadimplência tende a aumentar quando as penalidades são brandas e as anistias, frequentes. Para não estimular atrasos de pagamento, os encargos (multas e juros) sobre os débitos tributários devem ser fixados em nível mais alto do que as taxas de juro de mercado. É importante, também, aplicá-los rapidamente. Penalidades cuja aplicação pode ser adiada por vários anos, em função de recursos interpostos pelo contribuinte, são ineficazes como fatores de dissuasão da inadimplência¹¹¹. Se a demora é grande, uma anistia fiscal, por exemplo, pode ser concedida antes que a penalidade venha a ser aplicada¹¹².

Quanto às anistias, o fundamental é não permitir a sua transformação em algo rotineiro, que aumente a propensão do contribuinte a retardar o cumprimento de suas obrigações. Como notaram Tanzi e Shome, as anistias podem ter efeitos importantes, pelo menos no longo prazo, sobre a evasão fiscal e afetar, assim, a equidade do sistema tributário e a arrecadação. As vantagens de curto prazo das

¹¹⁰ Na Dinamarca, por exemplo, que tem um programa de fiscalização sólido e sofisticado, o grau de cumprimento é um dos mais altos do mundo, alcançando 95% do IVA. Nesse país, assim como na Áustria e na Holanda, os fiscais contam com fácil acesso — por meio de *laptops* — a uma variedade de informações computadorizadas, inclusive leis e regulamentos tributários e todos os dados das contas dos contribuintes (*idem*, *ibidem*, p. 23).

¹¹¹ TANZI, Vito & SHOME, Parthasarathi, *op. cit.*, p. 812-3. Ver, também, SILVANI, Carlos & BAER, Katherine, *op. cit.*, p. 25-6.

¹¹² TANZI, Vito & SHOME, Parthasarathi, *op. cit.*, p. 813.

anistias devem ser avaliadas à luz do perigo potencial de que venham a estimular a evasão no futuro¹¹³.

Simplificação do sistema tributário

Como já foi indicado, uma reforma abrangente da administração tributária é um projeto dispendioso. Ainda que o cenário macroeconômico nacional e o quadro internacional evoluam de maneira favorável ao longo dos próximos anos e se torne possível reduzir as taxas internas de juro, garantir uma flutuação ordenada da taxa de câmbio e retomar o crescimento da economia, o setor público brasileiro continuará sujeito a um quadro de escassez de recursos. Por maior que possa vir a ser a prioridade atribuída pelo governo federal ou por governos subnacionais ao fortalecimento dos mecanismos de controle e fiscalização dos tributos, será necessário também pensar em formas de aliviar os custos da administração.

Uma das maneiras de alcançar esse objetivo é simplificar o sistema tributário. Na seção 2 deste trabalho, lembramos que há limites à simplificação que pode ser realizada sem prejudicar a eficácia e a equidade do sistema. Mas simplificações bem pensadas podem beneficiar tanto os contribuintes como a administração e o seu sistema de fiscalização. No Brasil, o contribuinte está sujeito a uma quantidade às vezes excessiva de exigências de controle fiscal, as chamadas obrigações acessórias (informações solicitadas pelo fisco, formulários a preencher, exigências de documentação etc.). Algumas dessas exigências vão perdendo sentido ao longo do tempo, mas são mantidas por inércia. Especialmente para as pequenas empresas, o custo decorrente do cumprimento dessas obrigações acessórias pode ser significativo¹¹⁴. A racionalização e a atualização dessas exigências reduziriam os custos do contribuinte e da administração.

Além disso, o contribuinte e a fiscalização se defrontam com o problema, ainda mais grave, da instabilidade das normas no Brasil. A legislação tributária precisa, é claro, de modificações que a adaptem à evolução geral da economia ou de setores específicos. Mas a frequência das mudanças é exagerada e contribui para tornar o sistema desnecessariamente complexo. Gera, além disso, um quadro de insegura-

¹¹³ Idem, *ibidem*.

¹¹⁴ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo, "Reforma da Administração...", op. cit., 1995, p. 229.

rança jurídica¹¹⁵. Os próprios auditores fiscais admitem ter grande dificuldade em acompanhar as constantes mudanças das regras¹¹⁶. Recomenda-se, portanto, garantir uma certa estabilidade às leis e normas tributárias, abandonando a tradição de manipulá-las para atender necessidades emergenciais de caixa ou outros objetivos de curto prazo.

A excessiva complexidade do sistema tributário é um dos fatores que dificultam a realização de um princípio amplamente aceito pelas administrações tributárias: a necessidade de promover e estimular o cumprimento voluntário das obrigações fiscais¹¹⁷. A administração deve poder contar com a colaboração dos contribuintes, pois é impossível um controle perfeito sobre milhões de pessoas físicas e jurídicas. Quanto maior o cumprimento espontâneo, menor será a necessidade de controles sobre aqueles que evadem ou não declaram impostos e menor será o custo da arrecadação para a administração¹¹⁸.

A propensão ao cumprimento espontâneo depende de uma série de fatores, além do já mencionado grau de complexidade das regras. Ela será tanto maior quanto maiores forem a equidade do sistema tributário, a qualidade do gasto público, a imparcialidade na aplicação das leis e do sistema de penalidades fiscais, a eficácia dos programas de educação e informação do contribuinte, a competência e a honestidade dos funcionários da administração e, *last but not least*, a eficiência do sistema de fiscalização e de punição dos crimes contra a ordem tributária¹¹⁹. Esse último ponto é, repita-se, crucial, pois cumprimento espontâneo nunca significará cumprimento entusiasta¹²⁰.

¹¹⁵ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 98.

¹¹⁶ UNAFISCO SINDICAL, op. cit., p. 10. Geraldo Ataliba considerava a instabilidade das regras "desastrosa" para os auditores fiscais. O erro, para ele, está na "superficialidade, facilidade, leveza, infantilidade com que se mudam as coisas neste país" (ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 98).

¹¹⁷ SILVANI, Carlos & BAER, Katherine, op. cit., p. 11-2.

¹¹⁸ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo, "Caso prático do Brasil - Educação do contribuinte", in *Medidas para melhorar o grau de cumprimento voluntário das obrigações tributárias*, Centro Interamericano de Administradores Tributários e Escola de Administração Fazendária, Ministério da Fazenda, Brasília, 1987, p. 228.

¹¹⁹ SILVANI, Carlos & BAER, Katherine, op. cit., p. 10-2.

¹²⁰ POUNDER, Joseph, "Relatório do relator-geral", in *Medidas para melhorar o grau de cumprimento voluntário das obrigações tributárias*, Centro Interamericano de Administradores Tributários e Escola de Administração Fazendária, Ministério da Fazenda, Brasília, 1987, p. 244). Cumprimento espontâneo significa simplesmente que o contribuinte paga o tributo sem necessidade de ação coercitiva por parte da administração tributária (*idem, ibidem*).

Maurice Allais e a tributação da propriedade rural

Na cobrança de alguns tipos de impostos, notadamente os que incidem sobre o patrimônio, a redução dos custos da administração poderia ser feita com o recurso a métodos inovadores, que utilizam mecanismos de mercado para combater a evasão fiscal. O ITR, por exemplo, é um imposto que, embora submetido a sucessivas "reformas", continua insignificante como instrumento de arrecadação e não tem contribuído, por isso mesmo, para desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas, como estabelece a Constituição¹²¹.

Uma das razões da irrelevância do ITR está na dificuldade de fiscalizar o valor da terra nua, a base de cálculo do imposto. A vastidão e a heterogeneidade do território nacional, associadas às deficiências da fiscalização, transformaram em prática corrente a subavaliação dos imóveis rurais para fins de tributação.

Nesse contexto, talvez seja útil colocar em discussão um método de avaliação de ativos sugerido pelo economista francês Maurice Allais, um Prêmio Nobel cuja obra é pouco conhecida no Brasil. A proposta de Allais foi apresentada no livro *L'Impôt sur le capital et la réforme monétaire*. Constitui uma forma engenhosa de utilizar mecanismos de mercado para coibir a evasão fiscal por parte dos proprietários de ativos¹²².

Limitações de espaço não permitem apresentar senão um resumo da idéia. Os números abaixo mencionados devem ser vistos como meramente indicativos e precisariam ser discutidos à luz da experiência brasileira com o ITR.

Aplicado ao ITR, o esquema de Allais funcionaria da seguinte maneira. Anualmente, os contribuintes teriam de apresentar uma declaração do valor das suas propriedades rurais. Essa declaração seria acompanhada de um inventário descritivo das propriedades. Evidentemente, estariam dispensados dessa obrigação os pequenos proprietários rurais, que são isentos do imposto.

A declaração de valor seria aceita sem discussão ou contestação de qualquer espécie pela Receita Federal, que se limitaria a verificar a exatidão do inventário. Seria então divulgada uma lista por município

¹²¹ O artigo 153 da Constituição, no seu parágrafo 4, determina que o ITR "terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas".

¹²² ALLAIS, Maurice, *L'Impôt sur le capital et la réforme monétaire*, Paris, Hermann, 1988, p. 102-9.

dos imóveis rurais, contendo os valores declarados e o inventário descritivo, sem indicação dos nomes dos proprietários.

O proprietário teria, portanto, completa liberdade para fixar o valor da sua terra. Contudo, a Receita Federal poderia adquirir qualquer propriedade, mediante uma sobreoferta de 40%, vale dizer, pagando um preço equivalente a 140% do valor da propriedade declarado pelo contribuinte.

Ficaria estabelecido, também, que qualquer pessoa poderia adquirir qualquer propriedade mediante uma sobreoferta de 50%. Dessa sobreoferta, um quinto (ou 10% do valor declarado) ficaria com a Receita a título de compensação pela declaração subavaliada.

Para evitar ofertas frívolas, qualquer proposta privada de compra teria de ser acompanhada de um depósito expressivo, equivalente a 20% do valor da propriedade. Esse depósito não seria devolvido caso a oferta de compra não viesse a ser mantida.

Como nota Allais, o antigo proprietário não teria como queixar-se, uma vez que estaria obtendo, em todo o caso, um valor 40% mais alto do que o valor por ele declarado com toda a liberdade¹²³.

Ao proprietário seria concedida uma única escapatória. Se quisesse evitar a venda, ainda poderia fazê-lo, desde que atendesse a duas condições: a) corrigisse a declaração do valor da terra, tornando-a compatível com o valor de mercado; e b) pagasse uma multa de 5% do valor do imóvel no caso de uma oferta de compra do poder público e de 10% no caso de uma oferta de compra de um particular. Esse último teria direito a ficar com metade da multa, a título de compensação pelas despesas incorridas.

A nova sistemática deveria ser implantada gradualmente, ao longo de três ou quatro anos. No primeiro ano, Allais sugere que a sobreoferta poderia corresponder a 300% no caso do poder público e a 900% para particulares. Nos anos seguintes, esses percentuais seriam reduzidos em etapas até alcançar os valores anteriormente mencionados. Com isso, os proprietários teriam algum tempo para adaptar-se ao novo sistema.

O trabalho da administração ficaria circunscrito ao exame da precisão dos inventários. Os valores passariam a ser vigiados pelo mercado. O seu controle se faria, portanto, gratuitamente pelo trabalho de milhares de agentes privados à cata de oportunidades de ganho

¹²³ Idem, *ibidem*, p. 106.

propiciadas por declarações falsas de proprietários que procuram escapar da tributação.

A implementação de uma sistemática desse tipo esbarraria certamente em dificuldades legais e talvez até constitucionais. Poderia ser considerada atentatória ao direito de propriedade, garantido pelo inciso XXII do artigo 5 da Constituição Federal. Cabe lembrar, contudo, que o mesmo artigo da Constituição, no inciso imediatamente seguinte, estabelece que "a propriedade atenderá a sua função social". O direito de propriedade não é, portanto, absoluto. Entre as obrigações decorrentes da função social da propriedade está certamente compreendido o recolhimento dos tributos sobre ela incidentes nos termos da legislação em vigor.

Seja como for, parece claro que a sistemática proposta por Allais reduziria enormemente a prática corrente de subavaliação das terras, ao mesmo tempo em que simplificaria o trabalho da administração tributária. São vantagens ponderáveis no caso do Brasil, país heterogêneo e de proporções continentais, onde a sonegação do ITR é generalizada e a fiscalização padece, como vimos, de crônica insuficiência de recursos humanos e materiais.

Aperfeiçoamento da legislação tributária

Finalmente, algumas observações sobre aspectos da legislação que dificultam o trabalho da fiscalização. Escapa aos propósitos deste trabalho, e à formação profissional do seu autor, realizar um exame adequado dos aspectos legais. Porém, a discussão anterior, especialmente a da seção 8, deixou claro que nesse terreno encontram-se muitos dos obstáculos mais relevantes para a fiscalização tributária.

Um dos principais, como vimos, é a utilização abusiva do instituto do sigilo bancário. Apesar de a Constituição de 1988 ter facultado à administração tributária a identificação do patrimônio e dos rendimentos do contribuinte, a fiscalização continua esbarrando em grandes dificuldades de acesso às informações registradas nas transações do sistema financeiro. Como mínimo, seria importante garantir às autoridades tributárias federais, estaduais e municipais o acesso aos registros bancários para facilitar a conclusão de processos administrativos já instaurados¹²⁴.

¹²⁴ Foi o que se fez, em janeiro de 2001, com a promulgação da lei complementar 105. Ver, neste livro, "Prefácio à terceira edição", p. 31-3.

Além disso, cabe identificar e fechar as brechas da legislação por onde passam as diferentes formas de "planejamento tributário". Uma das maiores, segundo o secretário da Receita Federal, é a que concede tratamento favorecido a investidores estrangeiros em renda fixa relativamente aos investidores nacionais, com o intuito de estimular o ingresso de capital externo para a cobertura dos desequilíbrios da conta corrente do balanço de pagamentos. Esse tratamento favorecido tem constituído um estímulo para que residentes no Brasil formem empresas de fachada em paraísos fiscais para travestir-se de investidores estrangeiros e tirar proveito das isenções de imposto de renda ou outras vantagens concedidas pelo governo brasileiro a não-residentes¹²⁵. Assim que a situação de balanço de pagamentos o permitir, deve-se restabelecer a isonomia tributária entre investidores residentes e não-residentes.

Recomenda-se, por último, revogar os artigos da lei 9.249 de 1995 e da lei 9.430 de 1996, que estimulam a evasão fiscal, como vimos na seção 8. O pagamento do tributo não deve extinguir a punibilidade de crimes contra a ordem tributária. E o envio da representação fiscal para fins penais não pode ficar na dependência da conclusão de processos administrativos que costumam arrastar-se por vários anos, levando à prescrição dos delitos tributários. De qualquer maneira, é importante rever e agilizar o funcionamento dos recursos administrativos e da própria Justiça, cuja morosidade tem dado margem à sua utilização como expedientes protelatórios do cumprimento das obrigações tributárias.

10. Considerações finais

A administração tributária e seu sistema de fiscalização têm sido vítimas de problemas mais gerais, que atingiram gravemente as estruturas básicas do Estado em países como o Brasil. Nas últimas duas décadas, sob a égide de bandeiras ideológicas como "neoliberalismo" e "globalização" diversos países em desenvolvimento foram levados a negligenciar o papel do Estado no desenvolvimento econômico e na diminuição das desigualdades sociais. A essa onda ideológica, somaram-se as graves dificuldades financeiras do setor público que, em muitos países, tiveram origem nos exageros do ciclo de endividamento externo dos anos 70. Com a longa crise da dívida externa da década de 80, cujo impacto financeiro foi em larga medida absorvido pelos governos dos países devedores, criou-se um ambiente propício à

¹²⁵ MACIEL, Everardo, op. cit., p. SC-15, 30-1.

aceitação na América Latina de ideologias antiestatais e antinacionais, que percorriam o mundo em busca de compradores desavisados. Triunfou o dogma de que a crise econômica da região era simplesmente fruto da ineficácia de economias estatizadas. Nesse ambiente, permitiu-se que áreas estratégicas do Estado nacional fossem progressivamente definhando.

Nos anos finais da década de 90, quando se tornou mais evidente o insucesso das estratégias de liberalização e desnacionalização *à outrance*, cresceu o sentimento de que muitos países em desenvolvimento tomaram um rumo equivocado e de que todas essas questões precisam ser repensadas, de forma pragmática, à luz do interesse nacional. Mesmo em Washington, a revisão conceitual está em pleno andamento. Em um dos seus relatórios sobre o desenvolvimento mundial, o Banco Mundial alertou enfaticamente para a necessidade de um Estado eficaz e criticou a exagerada rejeição da intervenção estatal observada em muitos países em desenvolvimento no passado recente. "O resultado, visto mais claramente na África, na antiga União Soviética e mesmo em partes da América Latina, foi o abandono das funções vitais do Estado, ameaçando o bem-estar social e erodindo os fundamentos do desenvolvimento do mercado", observa o Banco Mundial¹²⁶.

O Banco Mundial poderia ter reconhecido que ele mesmo não esteve, digamos, inteiramente ausente da formação das doutrinas e "consensos" que levaram a essa "exagerada rejeição". Não o fez. Mas isso não importa.

O que importa é aprender com os insucessos e desastres dos últimos anos. Em alguns países, houve um "colapso completo do Estado", lamenta o relatório do Banco¹²⁷. Em outros, a "sociedade civil", por meio de organizações não-governamentais e populares, tentou ocupar o lugar do Estado.

Mas a "lição" de meio século de reflexão sobre o papel do Estado no desenvolvimento, segundo o Banco Mundial, é que os mercados e a sociedade civil não podem suplantam o Estado: "O desenvolvimento dominado pelo Estado fracassou, mas o desenvolvimento sem Estado também fracassará. Desenvolvimento sem um Estado eficaz é impossível"¹²⁸.

¹²⁶ WORLD BANK, *World Development Report 1997*, New York, Oxford University Press, 1997, p. 24.

¹²⁷ Idem, *ibidem*, p. 25.

¹²⁸ Idem, *ibidem*.

Essa é a conclusão a que os brasileiros também estão chegando pouco a pouco. À medida que for amadurecendo esse debate mais amplo, a administração e a fiscalização dos tributos, a cargo de um aparato estatal moderno, prestigiado e eficaz, estarão certamente entre os instrumentos centrais de um projeto de desenvolvimento nacional e de construção de uma sociedade mais justa no Brasil.

Bibliografia

I. Fontes de Estatísticas

BANCO CENTRAL DO BRASIL, *Boletim do Banco Central do Brasil*, v. 34, relat. 1997, Brasília, out. 1998.

_____, *Boletim do Banco Central do Brasil*, v. 35, nº 5, Brasília, mai. 1999.

_____, *Boletim do Banco Central do Brasil*, maio 2000 (www.bcb.gov.br).

_____, "Nota para a Imprensa", 19 jun. 2000 (www.bcb.gov.br).

_____, *Boletim do Banco Central do Brasil*, v. 37, nº 1, Brasília, jan. 2001.

_____, *Boletim do Banco Central do Brasil*, v. 37, nº 4, Brasília, abr. 2001.

_____, *Boletim do Banco Central do Brasil*, ago. 2001 (www.bcb.gov.br).

_____, "Nota para a Imprensa", 28 ago. 2001 (www.bcb.gov.br).

COMISSION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE, *Estudio económico de América Latina y el Caribe: 1998-1999*, Naciones Unidas, Santiago de Chile, 1999 (www.eclac.cl).

EDITORIA ABRIL, *Almanaque Abril*, São Paulo, 1999.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, *Conjuntura Econômica*, Rio de Janeiro, out. 1999.

INTER-AMERICAN DEVELOPMENT BANK, *Economic and Social Progress in Latin America: Facing up to Inequality in Latin America*, Washington D.C., 1998.

INTERNATIONAL MONETARY FUND, *World Economic Outlook*, Washington D.C., out. 1994.

_____, *World Economic Outlook*, Washington D.C., mai. 1996.

_____, *World Economic Outlook*, Washington D.C., mai. 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, *Sistema de Contas Nacionais Brasil: resultados preliminares 1997*, Rio de Janeiro, 1998.

_____, *Sistema de Contas Nacionais Brasil: resultados preliminares 1998*, Rio de Janeiro, 1999.

_____, *Sistema de Contas Nacionais Brasil: produto interno bruto – resultado anual preliminar 1999*, Rio de Janeiro, 2000.

_____, *Sistema de Contas Nacionais do Brasil: produto interno bruto - resultado anual preliminar 1999, resultados trimestrais 1^o e 2^o trimestres de 2000*, Rio de Janeiro, 2001 (www.ibge.gov.br).

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, *OECD Economic Outlook*, nº 45, Paris, jun. 1990.

_____, *OECD Economic Outlook*, nº 61, Paris, jun. 1997.

_____, *OECD Economic Outlook*, nº 65, Paris, jun. 1999.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, “Carga tributária no Brasil – 1998”, Texto para Discussão 4, por Jefferson José Rodrigues & Selma Santos Reis, Ministério da Fazenda, Brasília, 1999 (www.receita.fazenda.gov.br).

_____, “Carga tributária no Brasil 2000”, Texto para Discussão 13, por Jefferson José Rodrigues, Luís Fernando Wasilewsky, Nelson Leitão Paes & Wilson Massatoshi Kitazawa, Ministério da Fazenda, Brasília, 2001.

WORLD BANK, *Global Economic Prospects and the Developing Countries*, Washington D.C., dez. 1998.

II. Livros, Artigos e Documentos Oficiais

ALLAIS, Maurice, *L'Impôt sur le capital et la réforme monétaire*, Paris, Hermann, 1988.

ATALIBA, Geraldo, “Reforma tributária, não constitucional”, in Lourdes Gutierrez, Luis Carlos Merege & Paulo Nogueira Batista Jr. (orgs.), *Aspectos da questão tributária no Brasil*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas e Unafisco, 1995.

BATISTA Jr., Paulo Nogueira, “Estado e empresários: aspectos da questão tributária”, *Novos Estudos Cebrap*, nº 41, mar. 1995.

_____, “Mitos da ‘globalização’”, *Estudos Avançados*, v. 12, nº 32, jan./abr. 1998.

BONSAGLIA, Mario Luiz, “A lei como causa de impunidade dos crimes fiscais”, *Boletim dos Procuradores da República*, ano 9, nº 1, jan. 1999.

_____, “Crimes fiscais e a P.E.C. 175/95”, mimeo., São Paulo, 13 jan. 1999.

GIAMBIAGI, Fabio & ALÉM, Ana Cláudia, *Finanças públicas*, Rio de Janeiro, Editora Campus, 1999.

GUTIERRES, Lourdes, “Autonomia e modernização do fisco”, in Lourdes Gutierrez, Luis Carlos Merege & Paulo Nogueira Batista Jr. (orgs.), *Aspectos da questão tributária no Brasil*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas e Unafisco, 1995.

INTERNATIONAL MONETARY FUND, *Brazil: Issues for Fundamental Tax Reform*, prep. por Vito Tanzi, Partho Shome, Lorenzo Figliouli, Alain Ize, Arturo Fernandez, Erik Haindl & P. Bernd Spahn, Fiscal Affairs Department, abr. 1992.

KALDOR, Nicholas, “Tributação e desenvolvimento econômico”, *Revista Brasileira de Economia*, Fundação Getúlio Vargas, ano 11, nº 1, mar. 1957.

_____, “The Role of Taxation in Economic Development”, paper presented to the Conference on Fiscal Policy of the Organisation of American States in Santiago, Chile, dez. 1962; republ. in Nicholas Kaldor, *Essays on Economic Policy – Volume I*, London, Duckworth, 1964.

_____, “Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?”, *Foreign Affairs*, jan. 1963, republ. in Nicholas Kaldor, *Essays on Economic Policy – Volume I*, London, Duckworth, 1964.

KAY, J. A., “Tax Policy: a Survey”, in Andrew J. Oswald (ed.), *Surveys in Economics*, Oxford, Blackwell, v. 1, 1991.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo, “Caso prático do Brasil – Educação do contribuinte”, in *Medidas para melhorar o grau de cumprimento voluntário das obrigações tributárias*, Centro Interamericano de Administradores Tributários e Escola de Administração Fazendária, Ministério da Fazenda, Brasília, 1987.

- _____, "Reforma da administração à consciência", in Lourdes Gutierrez, Luis Carlos Merege & Paulo Nogueira Batista Jr. (orgs.), *Aspectos da questão tributária no Brasil*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas e Unafisco, 1995.
- _____, "Imposto bom é imposto velho: entrevista de Osiris Lopes Filho a Bernardo Gouthier de Macedo", *Novos Estudos Cebrap*, nº 42, jul. 1995.
- MACIEL, Everardo, "Depoimento à CPI dos Bancos", mimeo., Senado Federal, Secretaria-Geral da Mesa, Subsecretaria de Taquigrafia, Brasília, 20 mai. 1999.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA, "Programa de estabilidade fiscal", mimeo., Brasília, 28 out. 1998.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, "The Experience with Fiscal Consolidation in OECD Countries", *OECD Economic Outlook*, nº 59, Paris, jun. 1996.
- PANZARINI, Clóvis, "Uma projeção moderna da reforma tributária", *Jornal do Economista*, Corecon-SP, nº 119, dez. 1998.
- POUNDER, Joseph, "Relatório do relator-geral", in *Medidas para melhorar o grau de cumprimento voluntário das obrigações tributárias*, Centro Interamericano de Administradores Tributários e Escola de Administração Fazendária, Ministério da Fazenda, Brasília, 1987.
- REZENDE, Fernando, "Reforma tributária e estabilização", in Lourdes Gutierrez, Luis Carlos Merege & Paulo Nogueira Batista Jr. (orgs.), *Aspectos da questão tributária no Brasil*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas e Unafisco, 1995.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, "Evasão fiscal dos grandes contribuintes", mimeo., Coordenação Geral do Sistema de Arrecadação, Ministério da Fazenda, Brasília, nov. 1993.
- _____, "Programa Grandes Fortunas", mimeo., Coordenação Geral do Sistema de Arrecadação, Ministério da Fazenda, Brasília, 1994.
- SHOME, Parthasarathi, "Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration", mimeo., International Monetary Fund, IMF Working Paper, WP/99/19, fev. 1999.
- SILVANI, Carlos & BAER, Katherine, "Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines", mimeo., International Monetary Fund, IMF Working Paper, WP/97/30, mar. 1997.

- TANZI, Vito & SHOME, Parthasarathi, "A Primer on Tax Evasion", *IMF Staff Papers*, International Monetary Fund, v. 40, nº 4, dez. 1993.
- THIRLWALL, A. P., "Nicholas Kaldor, A Biography", in Nicholas Kaldor, *Causes of Growth and Stagnation in the World Economy*, Raffaele Mattioli Lectures, Cambridge, Cambridge University Press, 1996.
- UNAFISCO SINDICAL, "Diagnóstico do sistema de fiscalização", mimeo., Relatório de Grupo de Trabalho, Brasília, 27 jul. 1999.
- VARSANO, Ricardo, PESSOA, Elisa de Paula, SILVA, Napoleão Luiz Costa da, AFONSO, José Roberto Rodrigues, ARAUJO, Erika Amorim & RAMUNDO, Julio Cesar Maciel, "Uma análise da carga tributária do Brasil", mimeo., Texto para Discussão nº 583, Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, ago. 1998.
- WORLD BANK, *World Development Report 1997*, New York, Oxford University Press, 1997.