

Fiscalização Tributária no Brasil: uma Perspectiva Macroeconômica

Paulo Nogueira Batista Jr.



Texto disponível em www.iea.usp.br/artigos

As opiniões aqui expressas são de inteira responsabilidade do autor, não refletindo necessariamente as posições do IEA/USP.

SUMÁRIO

1. Introdução	2
2. O Debate sobre o Sistema Tributário Brasileiro.....	4
Contra-argumentos e ressalvas.....	6
3. Evolução da Carga Tributária no Brasil.....	09
4. Comparações Internacionais de Cargas Tributárias.....	12
5. Crise Fiscal e Carga Tributária no Brasil.....	19
6. Importância Estratégica da Administração e da Fiscalização Tributárias.....	26
7. A Administração Tributária segundo Kaldor.....	30
8. Administração e Fiscalização de Tributos no Brasil.....	35
9. Uma Reforma Indispensável.....	44
Medidas de fortalecimento da administração e fiscalização de tributos.....	49
Simplificação do sistema tributário.....	52
Maurice Allais e a tributação da propriedade rural.....	54
Aperfeiçoamento da legislação tributária.....	56
10. Considerações Finais.....	57
Referências Bibliográficas	59
Anexo: Siglas Utilizadas	62

Fiscalização Tributária no Brasil: uma Perspectiva Macroeconômica¹

Paulo Nogueira Batista Jr.²

1. INTRODUÇÃO

Há um aspecto paradoxal nas avaliações sobre a questão tributária no Brasil. De um lado, a pressão tributária do Estado é vista como crescente e exagerada, refletindo a sua incapacidade de controlar despesas. De outro, há uma convicção generalizada de que a evasão campeia no País, o que é atribuído, em grande parte, às deficiências e limitações da administração tributária, em especial do sistema de fiscalização.

O paradoxo é mais aparente do que real. As duas afirmações, embora à primeira vista contraditórias, podem ser conciliadas. De fato, a arrecadação tem aumentado expressivamente em termos reais e como proporção do PIB. Mas também é verdade que os órgãos responsáveis pela administração tributária padecem de inúmeras restrições de natureza financeira, administrativa, legal e política, que permitem e até estimulam a prática da evasão em suas diferentes modalidades (elisão, inadimplência, planejamento fiscal, sonegação). Os problemas da administração tributária e do sistema de fiscalização não impediram, contudo, que a carga tributária global alcançasse, nos anos 90, níveis sem precedentes na história econômica brasileira estatisticamente documentada.

Na prática, o aumento da carga fiscal e a evasão se alimentam reciprocamente. A multiplicação de impostos e contribuições, o aumento das suas alíquotas ou das suas bases de incidência tendem a gerar uma reação defensiva dos agentes econômicos que, especialmente em períodos de retração da atividade econômica, fazem o possível para escapar da tributação. O Estado, por sua vez, responde com novos aumentos da carga legal de tributos, induzindo os contribuintes a dobrar os seus esforços em matéria de evasão. É claro que a propensão a descumprir as obrigações tributárias será tanto maior quanto menor for o risco de ser fiscalizado e sofrer as penalidades estabelecidas em lei.

Como observaram Tanzi e Shome, o sistema tributário estatutário está frequentemente “contaminado” pela existência da evasão. Não é, em outras palavras, aquele que existiria

¹ Trabalho preparado para o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Concluído em novembro de 1999 e parcialmente revisto em fevereiro de 2000. O autor agradece o auxílio de Christianne Inglês de Sousa, Carla do Carmo Figueiredo e Ana Karina Breda Pedro. Agradece, também, a ajuda da auditora fiscal federal Clair Hickmann, que forneceu alguns textos e documentos utilizados nas seções 8 e 9 do trabalho.

² Professor da Fundação Getúlio Vargas – SP e coordenador do Grupo de Estudos de Economia Política do

na ausência da evasão ou com níveis mais moderados de evasão.³ Este é certamente o caso brasileiro. O Brasil talvez esteja a caminho de uma situação semelhante à da Itália em certa época, quando o governo costumava responder às perdas de receita decorrentes da evasão com aumentos sucessivos da carga de impostos, levando um eminente especialista em finanças públicas, que se tornaria presidente da Itália, Luigi Einaudi, a observar sarcasticamente que se a legislação fiscal fosse plenamente respeitada o nível de tributação na Itália alcançaria 120% da renda nacional.⁴

O propósito deste trabalho é discutir do ângulo econômico a questão da fiscalização tributária no Brasil. A importância do tema é maior do que geralmente se imagina. Procuraremos mostrar que os problemas da fiscalização interagem de forma muito significativa com o ambiente macroeconômico. As numerosas deficiências e limitações da fiscalização decorrem essencialmente das dificuldades da economia do País e do seu estágio de desenvolvimento. A fragilidade da administração tributária contribui, por sua vez, para obstruir a concretização de uma reforma tributária eficaz e o desenvolvimento econômico e social.

O trabalho está organizado da seguinte forma. A próxima seção trata do debate sobre o sistema tributário brasileiro, em especial da avaliação, que se tornou bastante comum nos anos recentes, de que a carga fiscal é excessiva no Brasil. A seção 3 examina a evolução da carga tributária no Brasil nas décadas recentes, particularmente nos anos 90. A seção 4 compara a carga brasileira com a de outros países, com o intuito de verificar se procede a tese de que ela é alta para padrões internacionais.

Na seção 5, discutem-se as implicações do agravamento dos problemas financeiros do Estado brasileiro para a questão tributária e o nível da carga macroeconômica. Tentaremos argumentar que a estabilidade das contas públicas e a recuperação das condições de funcionamento do Estado recomendam uma ampliação significativa da arrecadação. Contudo, essa ampliação não deve ocorrer com base na estrutura tributária existente, marcada por distorções e injustiças. A seção 6 destaca a importância estratégica da administração tributária e do seu sistema de fiscalização para a superação das deficiências do sistema tributário do País.

Os macroeconomistas têm relegado a segundo plano os problemas da administração tributária. A contribuição de Nicholas Kaldor, que constitui uma exceção notável, é

Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo.

³ Tanzi & Shome (1993: p. 821).

⁴ Citado *in* Tanzi & Shome (1993: p. 821).

comentada na seção 7. A seção 8 examina os pontos fracos da administração e fiscalização de tributos no Brasil. Na seção 9, são apresentadas as principais conclusões do trabalho e algumas recomendações para o fortalecimento da fiscalização e do combate à evasão no Brasil.

A seção final lembra que a desarticulação dos mecanismos de arrecadação e controle tributário fez parte de uma tendência mais geral de enfraquecimento do Estado brasileiro nos anos 80 e 90. A recuperação desses mecanismos é condição necessária para que o Estado nacional possa formular e implementar um programa de desenvolvimento econômico e de redução das desigualdades sociais do País.

2. O DEBATE SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Desde os anos finais da década de 90, passou a prevalecer a opinião de que a carga tributária é alta demais no Brasil. A avaliação tornou-se virtualmente consensual. Crescem as reclamações de que a vitalidade da economia privada no País está sendo minada pelas exigências crescentes de um Estado incapaz de controlar o nível e a qualidade dos seus dispêndios. Nos meios empresariais, o peso e as distorções do sistema tributário são vistos como um dos principais entraves à retomada do crescimento econômico sustentado. A ampla difusão desse tipo de avaliação confere alguma legitimidade à generalização das diferentes formas de evasão, dificultando o trabalho dos sistemas de fiscalização nos níveis federal, estadual e municipal.

Há não muito tempo, a questão do nível da carga tributária brasileira era mais controvertida. Por exemplo, documento do Fundo Monetário Internacional, de 1992, recomendava que parte do ajustamento das contas públicas brasileiras fosse obtido por meio de uma elevação da carga tributária macroeconômica em cerca de 2 a 3% do PIB.⁵ Em 1994, pouco antes do início do seu primeiro mandato como presidente da República, Fernando Henrique Cardoso mencionou a necessidade de aumentar a carga global de tributos em algo como 2 a 3% do PIB,⁶ objetivo que fora, salvo engano, convenientemente omitido nos programas de governo apresentados durante a sua campanha, mas cuja explicitação posterior não chegou a suscitar grandes reações negativas em um primeiro momento.

⁵ International Monetary Fund (1992: p. 3).

⁶ “FHC quer aumentar carga sem subir os impostos”, *Folha de S.Paulo*, 26 de outubro de 1994, p. 1-4.

Como veremos em maior detalhe na seção 3 deste trabalho, o crescimento da receita governamental, a partir de 1994, acabaria sendo maior do que sugeriu o referido documento do FMI e anunciou o presidente-eleito em fins daquele ano. A carga tributária macroeconômica, definida como a relação percentual entre o conjunto de tributos arrecadados pelos três níveis de governo e o PIB, subiria de 25,3% em 1993 para 28,9% em 1998. Esse aumento é um dos principais argumentos dos que consideram exagerado o peso da tributação no País.

Além disso, o sistema é visto como excessivamente complexo e oneroso em termos de custos de administração para o contribuinte. O número de impostos é considerado exagerado; as suas alíquotas, altas demais; as bases de incidência, inadequadas. Prevalece, também, a percepção de que não existe uma contraprestação adequada em termos de serviços públicos essenciais, como saúde, educação, segurança e infra-estrutura, que proporcionem ao contribuinte uma retribuição satisfatória pelos impostos e contribuições exigidos em lei.

Não há dúvida de que existem elementos de verdade nessas observações e queixas. Ao longo dos anos, sucessivos governos têm recorrido rotineiramente à prática de manipular a legislação infraconstitucional e, às vezes, até mesmo a Constituição para estabelecer novas incidências, seja pela criação de novos impostos ou contribuições, seja pelo aumento de suas alíquotas ou da sua base de incidência. Decisões de reduzir a carga legal acontecem ocasionalmente, mas têm sido menos frequentes. Também é verdade que a qualidade e a eficácia do gasto público deixam muito a desejar, o que dificulta sobremaneira a legitimação do sistema tributário.

Depois do crescimento da arrecadação nos últimos anos, e considerando o nível de desenvolvimento da economia brasileira, tornou-se mais plausível afirmar que a carga brasileira é alta para padrões internacionais. Tem sido apontado com certa insistência que a tributação no Brasil, relativamente ao PIB ou à renda nacional, já se aproxima do observado em algumas economias muito mais desenvolvidas, como os EUA e o Japão. Um exame perfunctório dos dados macroeconômicos internacionais – e raramente se vai muito além disso – indica que com os 29% do PIB registrados nos últimos anos da década de 90 o Brasil está bastante mais próximo dos níveis de carga tributária registrados pelos EUA e pelo Japão, respectivamente 34% e 31% do PIB em 1998.

Contra-argumentos e ressalvas

Não é incomum, entretanto, que idéias muito disseminadas e repetidas com grande convicção se revelem, após exame mais detido, como semi-verdadeiras ou mesmo falsas. Esse parece ser o caso de boa parte das afirmações tidas como verdadeiras e até evidentes sobre tributação no Brasil.

É duvidoso, por exemplo, que o sistema brasileiro contenha um número exagerado de impostos. Propagou-se a noção de que a simplificação tributária pressupõe uma acentuada diminuição dos mais de 50 tributos supostamente existentes. Na realidade, o capítulo tributário da Constituição, nos artigos 153, 155 e 156, prevê apenas 13 impostos em todos os níveis de competência, um dos quais ainda não foi criado.⁷ Para o financiamento da seguridade social, a Constituição prevê ainda contribuições sobre a folha de salários, o faturamento, o lucro, a receita de concursos de prognósticos (artigo 195) e uma contribuição provisória sobre movimentação financeira (criada pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996). A arrecadação é muito concentrada em um número pequeno de impostos e contribuições. Em 1998, apenas 3 impostos (ICMS, IR e IPI) e 4 contribuições sociais (INSS, COFINS, FGTS e CPMF) responderam por 79,5% do total da arrecadação bruta dos governos federal, estaduais e municipais (tabela 1).⁸ Se incluirmos os 8 tributos seguintes por ordem de importância na arrecadação, chega-se a 94,3% da arrecadação bruta dos três níveis de governo.⁹

A afirmativa bastante comum de que o Brasil está entre os países que mais impostos possui não parece ter fundamento. A Constituição da Alemanha, por exemplo, prevê um número de impostos maior do que a do Brasil.¹⁰ A cidade de Nova York tem 21 impostos propriamente ditos, além de taxas e outros tributos.¹¹ O que existe, de fato, no Brasil é uma grande quantidade de taxas, cobradas pelo exercício do poder de polícia ou em contrapartida à prestação de serviços específicos e divisíveis. Não teria cabimento, a pretexto de simplificar o sistema, suprimir esses tributos específicos e ratear o custo dos

⁷ Trata-se do Imposto sobre Grandes Fortunas, cuja criação depende de lei complementar (artigo 153, inciso VII).

⁸ Ver anexo para o significado das siglas utilizadas ao longo do trabalho.

⁹ Os 5,7% restantes foram arrecadados por meio de taxas federais, estaduais e municipais, contribuições diversas, além de alguns impostos de competência federal, estadual e municipal. Secretaria da Receita Federal (1999: tabela 5).

¹⁰ Afonso (1994: p. 85).

¹¹ Marques (1995: p. 152).

serviços por eles financiados entre os tributos gerais.¹² Como justificar, por exemplo, a eliminação de taxas cobradas pela emissão de passaportes e a distribuição dos custos desse serviço para a população como um todo, a maior parte da qual nunca viajou e jamais viajará ao exterior em toda a sua vida?¹³

De fato, o sistema brasileiro pode ser considerado, sob vários pontos de vista, desnecessariamente complexo. Voltaremos a esse ponto mais à frente. Não se deve perder de vista, entretanto, que a simplificação tem limites, especialmente em economias que já ultrapassaram certo estágio de desenvolvimento e grau de diversificação, como é o caso do Brasil. Propostas extremadas de simplificação costumam agredir princípios básicos da tributação. Escondem, às vezes, outros propósitos, como o de aliviar as obrigações tributárias de determinados setores ou o de impedir que o sistema tenha a diferenciação e sofisticação requeridas para assegurar a observância dos princípios de equidade vertical e horizontal.

Evidentemente, a complexidade da estrutura de tributos deve corresponder à complexidade das atividades econômicas tributadas. No que diz respeito ao sistema financeiro, por exemplo, que se tem caracterizado por crescente sofisticação de suas operações, a legislação e administração tributárias não têm como não apresentar um grau elevado de complexidade e diferenciação. Em reconhecimento desse fato, a Secretaria da Receita Federal criou, em 1998, delegacias especializadas na fiscalização das instituições financeiras, que começam a produzir seus primeiros resultados. Outro exemplo é a indispensável complexidade da regulamentação e fiscalização dos chamados preços de transferência em operações internacionais. Também para essa área, a Receita Federal criou, em 1998, uma delegacia especializada, situada em São Paulo.

Nessas e em outras questões, uma legislação relativamente complexa e sofisticados instrumentos de controle são indispensáveis para que a administração tributária, em especial o setor de fiscalização, seja capaz de exercer as suas funções básicas de forma satisfatória. Sem isso, a administração ficaria à mercê de manobras como o uso de operações financeiras intrincadas ou preços artificiais em operações internacionais intrafirma para escapar à tributação ou reduzir a carga efetiva.

¹² As taxas podem ser instituídas pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (artigo 145, inciso II, da Constituição). Em 1998, elas responderam por apenas 1,5% da arrecadação bruta dos três níveis de governo. Secretaria da Receita Federal (1999: tabela 5).

¹³ Fernando Rezende (1995: p. 63).

É preciso acautelar-se, portanto, contra a utilização abusiva da tese, sempre simpática, porém nem sempre possível ou desejável, da simplificação do sistema tributário.

Outra meia-verdade é a afirmação de que as alíquotas dos tributos são altas demais no Brasil. Ela tem fundamento, sobretudo, no caso dos tributos indiretos, que são, em geral, repassados aos preços e costumam incidir mais pesadamente sobre os contribuintes de baixa renda. Sobre a circulação de bens e serviços, há uma multiplicidade de incidências (ICMS, IPI, ISS, COFINS, PIS, entre outras), algumas delas de tipo cumulativo, com alíquotas pesadas, que contribuem de modo significativo para o caráter eminentemente regressivo do sistema brasileiro.¹⁴ No que diz respeito aos impostos diretos, as alíquotas cobradas são altas basicamente para as faixas intermediárias do imposto de renda da pessoa física, atingindo em especial os rendimentos do trabalho sujeitos a desconto na fonte, em razão de um limite de isenção baixo e de uma alíquota inicial elevada, de 15%.¹⁵

Nesses aspectos, o sistema brasileiro continua a apresentar características apontadas pelo grande economista keynesiano, Nicholas Kaldor, nos idos de 1963, como típicas dos sistemas tributários de economias subdesenvolvidas. “(...) A incidência da tributação na maioria dos países subdesenvolvidos é regressiva”, escrevia Kaldor, “muito mais regressiva (ou muito menos progressiva) do que a dos países desenvolvidos. Impostos indiretos, o grosso dos quais recai normalmente sobre os artigos de consumo de massa, constituem uma proporção muito maior da receita total, e muito mais da receita do imposto de renda recai sobre salários e ordenados, tributados pelo método do recolhimento na fonte, e freqüentemente com um limite de isenção muito reduzido”.¹⁶

Não se pode afirmar, contudo, que as alíquotas sejam, de uma forma geral, excessivamente elevadas no Brasil. Na maior parte dos casos, não é o que se verifica na tributação direta da renda e da propriedade. As alíquotas dos impostos sobre a propriedade são, em geral, relativamente baixas para padrões internacionais. Quando parecem altas, como no caso do ITR, cujas alíquotas foram recentemente aumentadas, a ineficácia da

¹⁴ Em 1998, os tributos indiretos responderam por 57,6 % da arrecadação bruta dos governos federal, estaduais e municipais (tabela 1). Sobre a excessiva tributação dos alimentos e seu caráter regressivo, ver Silveira *et al.* (1999: *passim*).

¹⁵ Dados apresentados em trabalho recente realizado no Fundo Monetário Internacional revelam que a alíquota inicial do IRPF no Brasil era igual à média simples dos países membros da OCDE (exclusive México) em 1997 e muito superior à média de 9,3%, no mesmo ano, de um conjunto de 17 outros países da América Latina, que inclui todas as demais economias importantes da região. Shome (1999: p. 5). O limite de isenção do IRPF no Brasil, como múltiplo do PIB *per capita*, era ligeiramente inferior à média de um conjunto de 13 outros países latino-americanos para os quais esse trabalho apresenta dados referentes a 1997. *Idem*, p. 7.

fiscalização e outros problemas tornam letra morta os percentuais estabelecidos em lei.¹⁷ Voltaremos à questão da fiscalização do ITR mais à frente.

A alíquota geral do imposto de renda pessoa jurídica foi reduzida de 25% para 15% em 1995 e é hoje relativamente baixa para padrões internacionais.¹⁸ Apesar da intenção do governo de alargar a base de incidência desse tributo, a legislação apresenta inúmeras brechas e continua admitindo, ademais, diversas hipóteses de isenção ou redução, o que torna as alíquotas efetivas inferiores às nominais. No que diz respeito às faixas mais altas de rendimento, o imposto de renda da pessoa física também apresenta alíquotas relativamente reduzidas quando comparadas às que vigoram em outros países, não só desenvolvidos, mas mesmo em desenvolvimento. A alíquota marginal máxima atualmente em vigor no Brasil, de 27,5%, é bastante moderada para padrões internacionais.¹⁹

A despeito de todos esses contra-argumentos e ressalvas, permanece o fato de que a tributação é percebida, no Brasil, de uma forma bastante generalizada, como excessiva e às vezes até abusiva ou confiscatória. Convém, portanto, examinar mais de perto os dados brasileiros, situando-os no contexto internacional. Como tem evoluído a carga tributária macroeconômica no País? Como se compara o nível de tributação no Brasil com o que se observa em outras partes do mundo? Essas questões serão objeto de avaliação nas seções seguintes deste trabalho.

3. EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O aumento na carga tributária macroeconômica desde 1994 dá seqüência, na verdade, a uma tendência de longo prazo, que remonta a 1947, pelo menos, primeiro ano

¹⁶ Kaldor (1963: p. 257).

¹⁷ Os impostos sobre a propriedade (IPVA, IPTU, ITBI, ITCD e ITR) responderam, em 1998, por apenas 3,4% da arrecadação bruta dos três níveis de governo. O ITR, por apenas 0,08% do total. Secretaria da Receita Federal (1999: tabela 5).

¹⁸ Segundo levantamento apresentado por Shome, a alíquota básica de 15% do IRPJ brasileiro é inferior à de todos os países da OCDE, exceto a Suíça. Juntamente com a do Chile, é a mais baixa de um conjunto de 18 países latino-americanos. O autor ressalva, contudo, que no caso brasileiro a carga efetiva é mais alta “em função de outras cobranças e contribuições”, numa referência aos adicionais de imposto de renda e à CSLL. Shome (1999: p. 8).

¹⁹ Um estudo do IPEA, de agosto de 1998, embora com números bastante defasados, referentes a 1993, mostrou que a alíquota máxima do imposto brasileiro de pessoa física estava entre as mais baixas de um conjunto de 27 países que incluía 12 de renda *per capita* alta, 13 de renda média e 2 de renda baixa. Varsano *et al.* (1998: p. 19). O já citado trabalho realizado no FMI apresenta dados mais recentes, até 1997, e confirma que a alíquota máxima do IRPF brasileiro é baixa não só em comparação com as dos países desenvolvidos, mas também com as de outros países da América Latina. Para o já referido conjunto de 17 outros países latino-americanos, a média simples da alíquota máxima alcançava 31,6% em 1997. Para os países da OCDE (exclusive México), a média simples era 43,6% naquele ano. Shome (1999: p. 5).

para o qual se possui uma elaboração sistemática das Contas Nacionais no Brasil. Como se pode verificar na tabela 2, a carga bruta, tal como definida anteriormente, era da ordem de 14% no final da década de 40. Desde então, vem registrando uma tendência nítida e praticamente ininterrupta de crescimento. Passou para a faixa de 15 a 16% a partir do começo dos anos 50 e depois subiu para 18 a 19% no final dessa década. Caiu novamente para cerca de 16% no início dos anos 60, mas retomou a tendência de crescimento de 1964 em diante. Depois da ampla reforma tributária realizada no governo Castelo Branco, a receita global subiu para um patamar em torno de 25%, mantendo-se próxima desse nível durante toda a década de 70. Nos anos 80, a carga oscilou bastante, mas foi, na média, quase igual à da década anterior (tabela 2), a despeito da deterioração do quadro macroeconômico, marcado por forte aceleração da inflação e queda pronunciada da taxa média de crescimento da economia.

É na década de 90 que se retoma a tendência de longo prazo de crescimento da carga global. O recorde de 29,6%, registrado no ano de 1990, constitui um resultado atípico, produzido pelos tributos extraordinários estabelecidos por ocasião do Plano Collor I. Em 1991-93, a carga retornou ao patamar de cerca de 25% que se observava desde fins dos anos 60. Depois do Plano Real, porém, ela muda novamente de patamar, aumentando já em 1994 para quase 28% e continuando a crescer ligeiramente nos anos subsequentes até alcançar cerca de 29% em 1997 e 1998 (tabela 2). As indicações até agora disponíveis são de que em 1999 a arrecadação voltou a aumentar como percentagem do PIB, em grande parte por causa das medidas de aumento de impostos e contribuições acordadas com o Fundo Monetário Internacional.

A que atribuir o crescimento da carga tributária nos últimos 5 anos? Escapa aos propósitos deste trabalho examinar essa questão em profundidade. Vale a pena registrar, contudo, os efeitos da mudança do ambiente macroeconômico de meados de 1994 em diante. Como a maior parte do aumento da receita pública no período pós-Plano Real ocorreu de 1993 para 1994, pode-se talvez presumir que uma das suas causas tenha sido o efeito da queda abrupta da inflação em meados daquele ano. Embora o sistema tributário brasileiro fosse bastante indexado, a indexação nunca é perfeita, o que dá margem a uma ampliação endógena da receita real em períodos de estabilização monetária, numa inversão do chamado efeito Olivera-Tanzi. Cabe admitir, ademais, que a diminuição acentuada da inflação, ao conferir mais visibilidade e transparência às transações econômicas e às bases de incidência da tributação, deva ter facilitado em alguma medida o trabalho da fiscalização, contribuindo também dessa maneira para o aumento da arrecadação. Houve,

além disso, algum aumento das taxas de crescimento da economia a partir de 1993 e particularmente em 1994. O crescimento econômico nesses dois anos, de 4,9% e 5,9%, respectivamente, deve ter ajudado a elevar a arrecadação e --- admitindo-se uma elasticidade média da receita em relação ao produto real superior à unidade --- a própria carga macroeconômica.

É pouco provável, contudo, que se possa atribuir às mudanças do quadro macroeconômico brasileiro a responsabilidade exclusiva, ou mesmo principal, pelo aumento da carga fiscal e sua sustentação em níveis elevados desde 1994. No que diz respeito à inversão do efeito Olivera-Tanzi, é preciso recordar que o sistema brasileiro de indexação tributária, em linha com o que se observava no conjunto da economia na época de inflação alta, era extraordinariamente desenvolvido e sofisticado. Talvez não exista precedente na história mundial de um uso tão generalizado de mecanismos de indexação das obrigações tributárias. Por isso, o impacto positivo endógeno decorrente da queda acentuada da inflação foi, no caso brasileiro, provavelmente muito menos importante do que nas demais experiências de “hiperestabilização”.

Quanto ao crescimento econômico, as taxas relativamente elevadas ocorridas em 1993 e sobretudo em 1994 não se sustentaram nos anos seguintes. Diferentemente do que ocorreu em outras experiências de estabilização em condições de alta inflação, como por exemplo a Argentina a partir de 1991, o Plano Real não produziu um período inicial prolongado de crescimento econômico vigoroso. As taxas de crescimento do PIB foram relativamente modestas, em torno de 3 a 4% ao ano de 1995 a 1997, tendo caído para cerca de zero em 1998.²⁰

A julgar pelas informações disponíveis, particularmente no que diz respeito aos anos finais da década, medidas diretas de aumento da carga fiscal, seja pela criação ou reintrodução de tributos, como a contribuição sobre a movimentação financeira, seja pelo aumento das alíquotas ou da base legal de incidência de tributos existentes, como no caso do IRPF e da COFINS, tiveram um papel mais importante na sustentação de patamares elevados de arrecadação, mesmo com a economia em fase de recessão ou crescimento lento. De 1997 para 1998, por exemplo, a carga tributária manteve-se próxima de 29%, a despeito da estagnação do PIB real e da queda de 1,3% do produto industrial. Em 1999, a arrecadação de tributos continua aumentando em termos reais, pelo menos no âmbito do

²⁰ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (1999: gráfico 1).

governo federal, apesar de uma taxa de crescimento do PIB outra vez próxima de zero e de uma nova retração do nível de produção industrial.

Em síntese, a despeito das oscilações da conjuntura macroeconômica, houve aumento significativo da tributação no Brasil desde 1994. No período 1990-98, a carga global média foi de 27,4%, bem maior do que a média de 24,8% observada nos anos 80 (tabela 2). Note-se que isso ocorreu apesar do desempenho real da economia brasileira, medido em termos de crescimento do PIB e da produção do setor industrial ter sido ainda pior nos anos 90 do que nos 80.²¹

4. COMPARAÇÕES INTERNACIONAIS DE CARGAS TRIBUTÁRIAS

Pode-se dizer que a carga tributária brasileira é alta para padrões internacionais? A resposta a esse tipo de pergunta é mais complicada do que geralmente se imagina, em razão das dificuldades conceituais e de acesso a dados atualizados e abrangentes, particularmente para economias em desenvolvimento.

Vejamos, em primeiro lugar, as estatísticas referentes a países membros da OCDE. Como se sabe, a maioria deles são considerados há muito tempo como “desenvolvidos” ou “avançados”. No passado recente, contudo, entrou para essa organização um país em desenvolvimento, o México, admitido em 1994, e outro que só mais recentemente passou a ser classificado como “avançado” ou de “alta renda”, a Coréia do Sul, que ingressou em 1996. Em 1995 e 1996, a OCDE admitiu também alguns países do antigo bloco soviético, a Hungria, a Polônia e a República Tcheca.

As tabelas 3a e 3b mostram dados referentes às receitas correntes do setor público, incluindo os três níveis de governo, para o Grupo dos 7 (G-7) e quase todos os demais integrantes da OCDE. A carga bruta é definida como a relação percentual entre receitas correntes e o PIB, conceito que corresponde, grosso modo, ao da tabela 2.²²

²¹ A taxa média de crescimento do PIB real diminuiu de 3% em 1980-89 para 1,9% em 1990-98; a da indústria, de 1,6% para 1,2%. Fundação Getúlio Vargas (1999: p. xxx) e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (1999: gráfico 1). Não se deve perder de vista, contudo, que uma parte considerável da carga fiscal consiste de tributos pagos pelo próprio setor público. As estatísticas apresentadas na tabela 2 superestimam, portanto, o ônus efetivamente suportado pelo setor privado, um vez que incluem, por exemplo, os encargos patronais pagos pelos governos e suas empresas, o imposto de renda pago por empresas estatais e os tributos implícitos nas compras governamentais de bens e serviços.

²² O conceito de receita pública adotado nas tabelas 3a e 3b é, na realidade, mais amplo do que o do IBGE, uma vez que inclui receitas correntes não-tributárias, como dividendos, juros, aluguéis, *royalties* e outras. Sobre os diferentes conceitos de receita pública ver, por exemplo, Inter-American Development Bank (1998: p. 227).

Observe-se, em primeiro lugar, que a tendência de longo prazo de aumento da carga tributária não é uma característica exclusiva da experiência brasileira. Há aumentos em nada menos que 18 dos 20 países para os quais as tabelas 3a e 3b apresentam números desde 1970. As exceções são o Reino Unido e a Irlanda, países em que a carga ficou mais ou menos estável em torno de 40% e 35%, respectivamente. Nos outros 18 países, os aumentos foram sempre significativos, e em diversos casos, muito acentuados. No Japão e em 9 economias européias, o crescimento da relação receita/PIB foi superior a 10 pontos de porcentagem entre 1970 e 1998 (tabela 4).

Para o G-7, a média simples das cargas brutas passou de 33% em 1970 para 41,6% em 1998 (tabela 3a). Considerando o conjunto de países incluídos nas tabelas 3a e 3b, a média simples subiu de 34% em 1970 para 42,7% em 1998 (tabela 3b).²³

Vale notar, *en passant*, que esses dados contrariam teses amplamente difundidas sobre a questão tributária. É muito comum a asserção de que, com a crescente mobilidade dos fatores de produção na economia cada vez mais “globalizada” das décadas finais do século XX, os Estados nacionais e as autoridades públicas subnacionais estariam se tornando crescentemente incapazes de impor cargas tributárias elevadas. Os números agregados reproduzidos nas tabelas 3a e 3b mostram que a tributação nas economias mais desenvolvidas ainda não está refletindo as restrições que a “globalização” da produção, do comércio e das finanças estariam impondo às políticas tributárias. A acentuada expansão das transações internacionais e da mobilidade do capital nas décadas recentes pode ter afetado a composição das receitas públicas, mas não obrigou, por enquanto, os Estados nacionais a diminuírem os seus níveis globais de arrecadação. Ao contrário, a carga global continuou aumentando, inclusive no período mais recente.

Esse é, aliás, outro aspecto digno de nota: a tendência de aumento prosseguiu em pleno período de predomínio ideológico do “neoliberalismo” e de repulsa à expansão do peso econômico do Estado nas economias mais adiantadas, entre o final dos anos 70 e o início dos 90.²⁴ Um dos aspectos centrais desse movimento ideológico e político era, desde o seu início, a insatisfação com a dimensão da carga tributária. Pois a tão comentada “rebelião dos contribuintes”²⁵ não conseguiu sequer interromper o crescimento do nível

²³ A média ponderada aumentou de 31,1% em 1970 para 38,4% em 1998 (tabela 3b). Como as duas economias de maior peso, os EUA e o Japão, têm cargas relativamente baixas, a média ponderada é sempre inferior à simples. Em 1991, por exemplo, os EUA e o Japão respondiam, respectivamente, por 35,2% e 14,1% do PIB total da OCDE. Organisation for Economic Co-operation and Development (1999: p. 224).

²⁴ Esse tema foi discutido de forma mais extensa em Batista Jr. (1998: pp. 154-63).

²⁵ Uma das manifestações mais famosas dessa “rebelião tributária” foi a Proposição 13, que estabeleceu um limite constitucional à tributação estadual na Califórnia no final dos anos 70. Kay (1991: p. 185).

agregado da tributação na grande maioria dos países desenvolvidos. Considerando o conjunto dos membros da OCDE para os quais há estatísticas desde 1970, o que se observa é apenas uma diminuição do ritmo de crescimento da carga global (tabelas 3a, 3b e 4).

Como se compara o aumento ocorrido no Brasil com o que se observou nas economias mais adiantadas nas últimas décadas? A tabela 5 mostra que no período 1970-98 a carga cresceu mais nos países da OCDE do que no Brasil, contrariando a percepção muito difundida de que a carga tributária no Brasil estaria aumentado relativamente às de outros países. Como proporção da média simples do G-7, a carga brasileira era de 78,7% em 1970 e 72,7% em 1975. No final dos anos 90, essa proporção estava reduzida a um pouco menos de 70%. A comparação com o conjunto mais amplo de países da OCDE produz resultados semelhantes (tabela 5).

A distância entre a carga fiscal brasileira e a que se observa nas economias mais adiantadas, que já era considerável há 30 anos, aumentou ainda mais desde então. Assim, é preciso tomar *cum grano salis* referências isoladas, feitas com certa freqüência no debate sobre tributação. Os exemplos mais citados no Brasil em comparações internacionais de níveis agregados de tributação, os EUA e o Japão, são aqueles que apresentam, juntamente com a Austrália e a Irlanda, cargas macroeconômicas mais moderadas, bem inferiores à média da OCDE.

Não se deve esquecer, além disso, que o Brasil, como economia relativamente menos desenvolvida, conta com um setor informal mais importante e um grau de concentração da atividade econômica mais baixo do que as economias desenvolvidas. Embora o IBGE consiga captar parte apreciável do produto do setor informal e das atividades econômicas mais fragmentadas e dispersas, é provável que nas Contas Nacionais do Brasil a subestimativa do PIB seja, em geral, maior do que nas Contas Nacionais dos países mais adiantados da OCDE. Admitindo-se, apenas a título de ilustração, que a chamada “economia subterrânea” corresponda a 10% do PIB mensurado nas economias da OCDE e a 20% do PIB mensurado no Brasil, a carga global efetiva seria da ordem de 39% na OCDE e de 24% no Brasil em 1998.²⁶

As comparações que fizemos até agora estão prejudicadas pelo fato de envolverem países de nível mais alto de desenvolvimento. Todos os 20 integrantes da OCDE para os quais há séries mais longas nas tabelas 3a e 3b são classificados como de alta renda (*high*

²⁶ Considerando as estatísticas do IBGE para o Brasil e a média simples para os países da OCDE relacionados na tabelas 3a e 3b. Sobre o caráter precário das estimativas da “economia subterrânea” nas economias desenvolvidas ver, por exemplo, Tanzi & Shome (1993: pp. 825-6) e Kay (1991: pp. 226-7).

income countries).²⁷ O Brasil é classificado como um país em desenvolvimento de renda média alta (*upper middle income developing country*).²⁸

É fato conhecido que o potencial de tributação de um país está na razão direta da sua renda *per capita*. Como já observava Nicholas Kaldor, em um trabalho sobre o papel da tributação no desenvolvimento econômico, “o ‘potencial de tributação’ de um país pobre --- a proporção do seu produto nacional bruto que pode ser desviada para finalidades públicas sem criar pressões políticas e sociais intoleráveis --- é geralmente mais baixo, e em muitos casos apreciavelmente mais baixo, do que o de um país rico”.²⁹ É recomendável, portanto, comparar a carga brasileira com a que se observa em outros países em desenvolvimento, particularmente os de renda média alta.

Os dados para as economias menos desenvolvidas são, quase sempre, de acesso mais difícil, de qualidade mais duvidosa e menos comparáveis internacionalmente. As tabelas 6a, 6b, 7, 8 e 9 mostram estatísticas para diversos países da Europa Oriental, Ásia e América Latina. Além disso, como já foi mencionado, a própria OCDE publica, para o período mais recente, dados tributários de algumas economias com nível de renda por habitante mais próximo ao do Brasil, que ingressaram nessa organização em 1995 e 1996.

Começemos por essas últimas, cujos números aparecem na parte inferior da tabela 3b. A Coreia do Sul também registra crescimento considerável da receita bruta, de 19,4% em 1980 para 25,4% do PIB em 1998. Contudo, no período para o qual há dados, a carga coreana é sempre significativamente inferior à brasileira, embora a Coreia seja classificada como um país de renda alta.³⁰ Já nos três membros da OCDE que pertenceram ao antigo bloco soviético --- a Hungria, a Polônia e a República Tcheca --- a carga tributária é bem mais alta do que no Brasil (cf. tabelas 2 e 3b). Para esses três, que são classificados como o Brasil na categoria de países de renda média alta,³¹ a série publicada pela OCDE só começa em 1995. Embora apresentando algum declínio entre 1995 e 1998, a receita nesses três países é ainda da ordem de 40% do PIB em 1998, bem mais alta do que a brasileira.

As tabelas 6a e 6b, baseadas em publicações do FMI, trazem números para um conjunto mais amplo de países classificados como “em transição”, que pertenceram quase todos à União Soviética ou a sua zona de influência mais imediata. Nos anos 90, o declínio da receita pública foi significativo em muitos desses países, refletindo provavelmente a

²⁷ Ver, por exemplo, World Bank (1998: p. 213).

²⁸ *Idem*, pp. 212-3.

²⁹ Kaldor (1962: p. 226).

³⁰ World Bank (1998: p. 213).

³¹ *Idem*, p. 212.

desorganização provocada por conflitos militares e pelo tumultuado processo de transição para a economia de mercado. Não obstante, de uma forma geral, a Rússia e os países em transição na Europa Oriental, classificados em sua grande maioria como economias de renda média, apresentam níveis relativamente elevados de receita pública. Em 1997, a média simples era de 34,2% do PIB (tabela 6a). Para os países de renda média alta, o coeficiente receita/PIB alcançava 43,2% em média, valor próximo ao registrado na União Européia.³²

Deve-se notar, contudo, que as estatísticas reproduzidas nas tabelas 6a e 6b, não são estritamente comparáveis às anteriores. Embora a fonte não o diga expressamente, fica claro que o conceito de receita do setor público utilizado é mais amplo do que os do IBGE e da OCDE.³³ Os dados do FMI incluem, provavelmente, receitas correntes não-tributárias e receitas de capital do setor público.³⁴

Feita essa ressalva, comparemos os números dos países em transição com os do Brasil. A maioria dos 8 países de renda baixa registra, como seria de se esperar, uma proporção receita/PIB inferior à do Brasil, às vezes muito inferior. Entretanto, mesmo nessa categoria havia, em 1997, algumas economias com um nível de receita pública aproximadamente igual (Mongólia e Turcomenistão) ou até superior (Moldávia) ao registrado no Brasil (cf. tabelas 2, 6a e 6b). Entre os 11 países de renda média baixa, 8 apresentavam uma relação receita/PIB superior à brasileira. E os 7 países com renda *per capita* próxima à do Brasil, os de renda média alta, registravam todos, sem exceção, níveis de receita pública consideravelmente maiores do que o do Brasil (cf. tabelas 2 e 6a).

Esse tipo de comparação é questionável, uma vez que envolve confrontar os dados brasileiros com os de um conjunto peculiar de países, que iniciou há pouco tempo a desmontagem de um sistema econômico centrado no Estado. É possível, também, que as Contas Nacionais das economias em transição sejam, em grande parte dos casos, menos

³² No conceito utilizado nas tabelas 3a e 3b, a média ponderada para a União Européia (exclusive Luxemburgo) chegou a 45,8% em 1997. Organisation for Economic Co-operation and Development (1999: p. 253).

³³ A comparação dos dados para a Hungria e a República Tcheca na tabela 3b, construída com base em publicações da OCDE, com os dados para esses mesmos países na tabela 6a, elaborada com base em publicações do FMI, mostra que esses últimos são sempre superiores aos primeiros nos casos da Hungria e da República Tcheca, sugerindo que a publicação do FMI usa um conceito mais amplo de receita pública. No caso da Polônia, contudo, os números do FMI são quase sempre inferiores aos da OCDE (cf. tabelas 3b e 6a).

³⁴ As receitas correntes não-tributárias incluem receitas derivadas da propriedade pública de empresas, ativos financeiros, terra ou ativos intangíveis, na forma de dividendos, juros, alugueis, *royalties* e renda empresarial. Incluem, também, taxas administrativas e multas cobradas pelos governos. As receitas de capital do setor público incluem vendas de ativos fixos, estoques (materiais estratégicos, estoques de estabilização, grãos), terra e ativos intangíveis. Ver, por exemplo, Inter-American Development Bank (1998: p. 227).

confiáveis do que as brasileiras, o que tenderia a provocar uma superestimativa das suas cargas tributárias macroeconômicas relativamente à do Brasil. Por outro lado, como já foi indicado, o conceito de receita pública nas tabelas 6a e 6b é mais amplo do que o da série do IBGE.

Essa última dificuldade pode ser sanada, pelo menos em parte. Para o ano de 1996, a mesma publicação do FMI traz dados de receita exclusivamente tributária para 15 dos países relacionados nas tabelas 6a e 6b. Essas estatísticas estão reproduzidas na tabela 7. O conceito de receita é agora mais comparável ao utilizado pelo IBGE. Pode-se observar que, no ano de 1996, a carga brasileira, de 28,6%, era consideravelmente inferior à de todos os 7 países de renda média alta incluídos na tabela 7. A média para esse grupo chegava a 40,4%. A carga brasileira era inferior, também, à de 3 países de renda média baixa (Belarus, Letônia e Ucrânia) e aproximadamente igual à da Lituânia, também classificada como de renda média baixa. Só superava com folga a da Rússia e a de 3 outras economias de renda baixa ou média baixa (Armênia, Cazaquistão e Mongólia). Para esses 15 países em transição, a carga média era de 32,7% em 1996 (tabela 7).

Outro caminho para melhorar a qualidade da comparação é tentar aplicar aos números do Brasil um conceito mais abrangente de receita, que considere as receitas correntes não-tributárias e as de capital. A CEPAL publica estatísticas desse tipo para alguns países da América Latina e do Caribe, sem esclarecer, porém, com precisão, os tipos de receita pública incluídos no seu levantamento. O que se pode inferir da publicação da CEPAL é que os dados incluem receitas correntes não-tributárias e pelo menos algumas receitas de capital, tais como as receitas parafiscais derivadas da propriedade de empresas públicas.³⁵

A tabela 8 reproduz esses dados para o período 1990-98, apresentados pela CEPAL como as receitas do setor público não-financeiro consolidado ou do setor público não-financeiro nacional. Na realidade, o Brasil é o único país para o qual essa publicação da CEPAL traz estatísticas referentes às receitas públicas totais para todo esse período. Comparando a série do Brasil nessa tabela com a da tabela baseada nas Contas Nacionais brasileiras, nota-se que, estranhamente, nem sempre os números da CEPAL são superiores aos do IBGE, como seria de se esperar (cf. tabelas 2 e 8). Em 1998, contudo, a CEPAL registra uma relação receita/PIB de 32,1%, superior em mais de 3 pontos percentuais à carga tributária bruta medida pelo IBGE, uma diferença sem precedente entre as duas

³⁵ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (1999: p. 35).

séries nos anos 90, que reflete possivelmente as expressivas receitas de privatização e de concessão de serviços públicos registradas naquele ano.

Se utilizarmos esse número mais elevado e presumivelmente mais comparável aos dados das tabelas 6a e 6b, a conclusão a que chegamos anteriormente não se modifica muito. A relação receita/PIB do Brasil continua inferior à de todas as economias em transição de renda média alta da tabela 6a. É inferior, também, à de 7 países de renda média baixa ou renda baixa (tabela 6a).

As estatísticas da CEPAL servem a um segundo propósito: comparar a receita pública brasileira com a de outras economias latino-americanas. Para a América Latina, contudo, é ainda mais difícil obter dados abrangentes e atualizados de carga tributária macroeconômica. É relativamente pequeno o número de países para os quais se consegue dados comparáveis aos que apresentamos até agora. Para muitos países da região, só há séries estatísticas para o governo central ou federal. O que foi possível levantar está nas tabelas 8 e 9. Foram incluídos apenas os países para os quais a CEPAL publica estatísticas correspondentes a um conceito relativamente amplo de setor público.

Mais uma vez, o que se conclui é que a carga brasileira não é, de um modo geral, alta em comparação com a de outros países. Considerando a média do período 1990-98, a razão receita/PIB é menor no Brasil do que na maioria dos demais países incluídos na tabela 8. Mesmo economias de renda média baixa, como Bolívia, Colômbia e Costa Rica, registram cargas mais altas do que a brasileira no período 1990-98. Nos últimos três anos desse período, a carga brasileira é da mesma ordem de magnitude da que se observa em países como Chile, Uruguai, Bolívia, Colômbia e Costa Rica. Deve-se recordar, contudo, que nessa série mais longa o Brasil é o único país para o qual a CEPAL publica dados relativos às receitas totais do setor público. No caso dos demais países da tabela 8, o que se tem são apenas as receitas correntes. Além disso, para a Argentina e a Bolívia, o conceito de setor público é mais limitado, referindo-se exclusivamente ao setor público não-financeiro nacional.

A tabela 9 mostra números mais comparáveis, mas cobre apenas os anos de 1997 e 1998. Considerando a receita total, percebe-se que o Brasil está no grupo de economias com coeficientes mais altos, na faixa de 30% ou mais do PIB. Mas, em 1997-98, países como Chile, Uruguai, Bolívia, Colômbia e até um país de renda baixa, a Nicarágua, registraram, em média, uma razão receita pública total/PIB superior à do Brasil.

O que se pode concluir de todas essas estatísticas? Basicamente, que não tem fundamento a tese muito difundida de que a carga fiscal brasileira é alta para padrões internacionais. A carga brasileira é não só bastante inferior à da maioria dos países desenvolvidos, como tem crescido menos do que a média do G-7 e outros integrantes da OCDE nas décadas recentes. Em comparação com o que se observa em outras economias em desenvolvimento, a receita do setor público brasileiro não pode ser qualificada de excepcionalmente elevada. Apesar do aumento registrado nos anos 90, ela é ainda inferior à de muitos países em desenvolvimento. Mesmo diversos países de renda *per capita* consideravelmente mais baixa do que a brasileira registram níveis semelhantes ou até mais altos de receita pública como proporção do PIB.

5. CRISE FISCAL E CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O mais desavisado dos leitores terá percebido que toda a discussão anterior prepara o terreno para uma questão polêmica: a carga tributária pode aumentar no Brasil? Sob certas condições a serem explicitadas adiante, a resposta à pergunta é afirmativa. As comparações internacionais, apresentadas na seção anterior, sugerem haver algum espaço para aumentar a carga brasileira de forma expressiva sem colocá-la fora dos padrões internacionais para países de nível de renda *per capita* semelhante ao do Brasil. Veremos, entretanto, que um aumento da carga pressupõe, entre outras coisas, uma mudança profunda da estrutura tributária brasileira, algo que depende, por sua vez, de um reforço dos instrumentos de controle do Estado brasileiro, em especial do sistema de fiscalização.

Para evitar mal-entendidos, convém lembrar desde logo que o aumento da receita pública em termos reais ou como proporção do PIB não requer necessariamente uma ampliação da carga estabelecida na legislação, isto é, a criação de novos tributos ou aumentos das alíquotas ou bases de cálculo de tributos existentes. O crescimento da arrecadação pode resultar da cobrança mais rigorosa dos impostos e contribuições existentes ou do aperfeiçoamento da legislação para suprimir brechas que facilitam a evasão por meio do chamado planejamento tributário. Em determinadas circunstâncias, é possível até mesmo combinar aumento da receita com diminuição da carga legal para determinados contribuintes. No entanto, esse resultado agradável, freqüentemente presente no discurso político, só é viável, na prática, quando se confere importância estratégica ao fortalecimento da administração tributária e ao combate à evasão.

Nesta seção, estaremos tratando do aumento da carga tributária no conceito macroeconômico, definido na seção 2. Cabe descartar, desde logo, propostas extremadas, incompatíveis com as condições da economia brasileira e o seu estágio de desenvolvimento. Há quem imagine que o saneamento financeiro do Estado brasileiro exigiria uma elevação drástica da receita bruta para algo como 40% do PIB, o que significaria aproximá-la da média dos países desenvolvidos da Europa e situá-la bem acima dos níveis observados nos EUA, no Japão e em outras economias avançadas. Propostas desse tipo desconhecem os limites do possível. Não levam em conta, entre outros aspectos, a distância entre a situação européia e a brasileira, não só em termos de renda por habitante, mas também em termos de contraprestação de serviços públicos essenciais e da própria qualidade e equidade do sistema tributário.

De qualquer maneira, sugestões extremadas de aumento da receita governamental são opiniões isoladas. A avaliação predominante sobre essa questão, consistente com o já mencionado virtual – e enganoso – consenso quanto ao caráter excessivo da carga fiscal no Brasil, é a de que ela deveria ser reduzida, de forma a estimular a iniciativa privada e o crescimento da economia. Na verdade, a despeito das reclamações muito disseminadas sobre o peso da tributação, essa opinião dominante é mais insinuada do que abertamente afirmada. Isso por uma razão muito simples: a situação das contas públicas no Brasil é notoriamente delicada, e ninguém quer ser acusado de propor a “irresponsabilidade fiscal”.

Parte dessa inibição se deve à repetição ritualística, e nem sempre bem fundamentada, da tese de que o ajuste fiscal, ou até o equilíbrio puro e simples das contas públicas, constitui condição *sine qua non* para consolidar a estabilidade monetária e permitir uma retomada sustentável do desenvolvimento. Há dúvidas legítimas, de caráter analítico, sobre a ênfase geralmente atribuída à questão do ajuste fiscal. Mas não é o caso de entrar aqui na controvérsia sobre as funções macroeconômicas do ajustamento das contas públicas. O ponto que nos interessa frisar é que a situação das contas públicas se agravou consideravelmente depois do lançamento do Plano Real em 1994. E esse ponto é de importância fundamental para a definição dos rumos do sistema tributário nos próximos anos.

Não é exagero dizer que o Estado brasileiro em seu conjunto enfrenta uma crise fiscal, ou pelo menos os estágios iniciais de uma crise fiscal. Pela primeira vez desde o final da década de 80, começam a tomar corpo dúvidas sobre a capacidade de pagamento do setor público brasileiro, inclusive do governo federal. Em alguns meios, no Brasil e no exterior, cresce o receio de que os desequilíbrios financeiros do Estado brasileiro possam

acabar desaguando em monetização da dívida pública, retorno da inflação ou moratórias interna e externa. O conturbado cenário econômico internacional e a fragilização política do governo Fernando Henrique Cardoso, no início do seu segundo mandato, alimentam o ceticismo quanto à sustentabilidade da situação fiscal brasileira.

As dificuldades fiscais não chegam a assumir proporções de catástrofe. Em 1999, alcançou-se aumento expressivo do superávit primário do setor público consolidado, a despeito do nível relativamente baixo da atividade econômica. Além disso, com a grande depreciação da taxa de câmbio e a passagem para um regime de flutuação cambial administrada – realizadas sem perda, até agora, do controle sobre a inflação –, abre-se a perspectiva de uma queda das taxas de juro internas e de um aumento do ritmo de expansão da economia, o que facilitaria automaticamente a diminuição dos déficits nas contas públicas.

Mesmo assim, não há dúvida de que a situação é problemática, podendo degenerar rapidamente se não houver um esforço fiscal apreciável ao longo dos próximos anos ou se a economia brasileira for atingida por uma nova rodada de choques externos. Foi grande a negligência na administração das finanças públicas no período recente. Não obstante o já comentado aumento da carga tributária macroeconômica, ocorreu crescimento substancial do déficit do setor público consolidado, nos conceitos primário e operacional, entre 1994 e 1998. No que diz respeito ao orçamento primário, passou-se de um superávit de 5,3% do PIB em 1994³⁶ para uma posição de equilíbrio em 1998.³⁷ O resultado operacional, que inclui os juros reais, passou de um superávit de 1,4% do PIB em 1994³⁸ para um déficit de 7,8% em 1998.³⁹ Nesse período, a despeito da privatização de uma grande parte do setor produtivo estatal, a dívida líquida do setor público consolidado, incluindo União, Estados, Municípios e suas empresas, cresceu rapidamente, de 29,2% do PIB em dezembro de 1994⁴⁰ para 42,4% do PIB em dezembro de 1998.⁴¹

³⁶ Banco Central do Brasil (1998: p. 70).

³⁷ Banco Central do Brasil (2000a: p. 24).

³⁸ Banco Central do Brasil (1998: p. 70).

³⁹ Banco Central do Brasil (2000b: tabela IV.16). Os dados para 1998 ainda são preliminares. Os resultados nos conceitos operacional e primário, assim como o PIB, foram calculados a preços do último mês de cada ano. O setor público consolidado inclui o governo federal, estaduais, municipais, o Banco Central e as empresas estatais.

⁴⁰ Banco Central do Brasil (1998: p. 74).

⁴¹ Banco Central do Brasil (2000a: pp. 50-1). O dado para 1998 ainda é preliminar. Tal como definida pelo Banco Central, a dívida líquida do setor público consolida o endividamento líquido do setor público não financeiro e do Banco Central junto ao sistema financeiro, público e privado, setor privado não-financeiro e o resto do mundo. *Idem*, p. 54. Parte do aumento ocorrido nesse período resultou do reconhecimento de dívidas geradas em períodos anteriores, os chamados “esqueletos” fiscais. Giambiagi & Além (1999: pp. 160-1).

Não é propósito deste trabalho recapitular extensamente o processo pelo qual o Estado brasileiro acumulou tantos desequilíbrios em tão pouco tempo.⁴² Parece claro, por um lado, que o aumento do déficit e da dívida do setor público resultou, em parte, da frouxidão da política fiscal em nível nacional e subnacional e da conseqüente expansão de gastos não-financeiros, nem sempre de boa qualidade ou prioritários do ponto de vista do interesse público. Não se deve perder de vista, porém, que grande parte dos desequilíbrios e passivos acumulados foi gerada endogenamente pelas políticas monetária e cambial adotadas até 1998. A significativa e persistente sobrevalorização da taxa de câmbio, combinada com um regime de bandas cambiais ajustáveis e uma abertura pouco criteriosa às importações e aos movimentos internacionais de capital, obrigou o Banco Central a manter taxas de juro internas permanentemente elevadas. Em períodos de turbulência financeira internacional, como os que se seguiram às crises no México em 1995, no Leste da Ásia em 1997 e na Rússia em 1998, as taxas de juro internas no Brasil foram aumentadas de forma extraordinária, com repercussões adversas sobre a economia como um todo e as finanças públicas em particular.

Além de elevar diretamente o custo da dívida pública interna, a maior parte da qual é de curto prazo ou remunerada pelas taxas do *overnight*, a política de juros altos contribuiu também para manter a economia crescendo pouco ou nada e as taxas de desemprego em nível elevado, o que prejudicou a arrecadação dos tributos mais diretamente relacionados ao comportamento da atividade econômica e aumentou certos tipos de gasto, como o seguro-desemprego e os saques do FGTS, e a demanda pelos serviços da rede pública de saúde e educação.

A conjuntura de recessão ou crescimento econômico lento, custos financeiros em alta, desemprego crescente e aumento da inadimplência terminou, também, por provocar o colapso de diversas instituições financeiras privadas, inclusive algumas de grande porte, levando a intervenções custosas do Banco Central, com implicações em termos de aumento da dívida mobiliária federal em mercado. Outros fatores que conduziram à expansão da dívida da União foram as operações de socorro a bancos públicos, federais e estaduais, e a renegociação de débitos de Estados e Municípios. Em certas fases, a esterilização do impacto monetário interno das reservas internacionais, acumuladas a partir da entrada de capitais para o setor privado, também contribuiu para o crescimento do estoque de títulos públicos em mercado. Em conseqüência desses e outros fatores, a dívida pública federal

⁴² Sobre a evolução das contas públicas desde 1994 ver, por exemplo, Ministério da Fazenda (1998: pp. 2-10) e Giambiagi & Além (1999: pp. 125-47, 159-61).

em títulos (exclusive carteira do Banco Central) cresceu exponencialmente, passando de R\$ 61,8 bilhões em dezembro de 1994 para R\$ 323,9 bilhões em dezembro de 1998.⁴³

A maneira como aconteceu a desvalorização cambial, a partir do início de 1999, tornou ainda mais problemática a posição financeira do governo. Depois da moratória na Rússia, em agosto de 1998, o governo brasileiro insistiu em defender, com apostas pesadíssimas, a taxa de câmbio sobrevalorizada e um regime crescentemente inviável de bandas ajustáveis. De um lado, promoveu novo e violento aumento das taxas de juro básicas, elevando o custo da dívida interna em moeda nacional. De outro, patrocinou o crescimento da sua dívida externa líquida, da sua dívida interna indexada ao dólar e dos seus compromissos no mercado futuro de câmbio. Quando começou a grande desvalorização cambial, em janeiro de 1999, a dívida efetiva do governo em moeda estrangeira havia aumentado de forma muito significativa.

Na realidade, o que aconteceu nos meses que antecederam a mudança cambial foi uma grande operação de estatização da dívida externa e do risco cambial. A dívida pública denominada em dólares ou indexada à taxa de câmbio cresceu não só com a venda de títulos dolarizados, de contratos futuros de câmbio, mas também com a tomada de empréstimos de emergência junto ao FMI, a governos de países desenvolvidos e a outras fontes oficiais. Além disso, o governo gastou cerca de metade dos seus ativos líquidos em moeda estrangeira, ao permitir que as reservas internacionais depositadas no Banco Central caíssem mais de US\$ 30 bilhões entre a moratória da Rússia em agosto de 1998 e o abandono da âncora cambial em janeiro de 1999.⁴⁴

Graças a essas manobras, um grande número de instituições privadas nacionais e estrangeiras pôde se livrar a tempo de obrigações em moeda estrangeira e do risco cambial. E não só isso: à medida que se disseminou nos mercados a percepção de que viria uma mudança cambial, diversos agentes privados passaram a apostar na desvalorização, aproveitando os diversos mecanismos postos à sua disposição pelo governo. O resultado foi a acumulação, à custa basicamente das finanças públicas, de lucros extraordinários em instituições financeiras estrangeiras e nacionais e outras empresas privadas.

Apesar do significativo aumento do superávit primário em 1999, para 3,6% do PIB no acumulado até novembro⁴⁵, o déficit público manteve-se em nível elevado e a dívida

⁴³ Banco Central do Brasil (2000a: pp. 42-3). Os dados referem-se a títulos de responsabilidade do Tesouro Nacional ou do Banco Central.

⁴⁴ Banco Central do Brasil (1999: p. 213).

⁴⁵ Banco Central do Brasil (2000a: pp. 23-4). Dados preliminares. Tanto o resultado primário como o PIB são computados a preços do último mês do período com base no IGP-DI.

líquida do setor público registrou expressivo crescimento. Em novembro de 1999, a razão dívida líquida do setor público consolidado/PIB alcançava 47,7%,⁴⁶ um aumento de mais de 5 pontos percentuais em relação à posição de dezembro do ano anterior. A dívida mobiliária federal, exclusive carteira do Banco Central, aumentou para R\$ 414,9 bilhões em dezembro de 1999.⁴⁷ É possível, talvez provável, que os números melhorem em 2000 e 2001, em função da diminuição das taxas básicas de juro, da reativação da economia e de uma reversão parcial da depreciação cambial. Mas não se pode negar que o quadro das finanças públicas é bastante delicado.⁴⁸

Como fica a questão tributária nesse contexto? Parece claro que a carga macroeconômica não só pode como deve aumentar ao longo dos próximos anos. Na prática, é o que tem acontecido em boa parte dos programas de consolidação fiscal recentes, entendidos como esforços continuados de ajustamento das contas públicas. Um levantamento publicado em 1996 pela OCDE analisou 15 episódios desse tipo em países desenvolvidos ocorridos entre 1974 e 1995. Em todos os casos exceto um, a consolidação fiscal envolveu aumento das receitas como percentagem do PIB, com a ênfase recaindo mais em aumentos dos impostos diretos do que dos indiretos. Cortes de gastos como proporção do PIB ocorreram em dois terços dos episódios e atingiram sobretudo os investimentos governamentais. Contudo, em mais da metade dos processos de ajustamento examinados pela OCDE, o aumento de receitas foi mais importante do que a redução de despesas públicas.⁴⁹

No caso do Brasil, será certamente indispensável apoiar o esforço de ajustamento em um controle rigoroso do dispêndio do governo nos três níveis, eliminando ou reduzindo programas de menor benefício social e melhorando a qualidade e a eficácia do gasto público. É fundamental evitar que se repita o que aconteceu em 1994-98, quando o aumento da carga tributária veio acompanhado, como já foi mencionado, de um aumento ainda maior dos gastos, resultando em ampliação do déficit e da dívida do setor público.

Ainda assim, tendo em vista a dimensão do déficit fiscal e o nível de endividamento

⁴⁶ *Idem*, pp. 51-2. Dado preliminar.

⁴⁷ *Idem*, pp. 42-3. Dado preliminar.

⁴⁸ Alega-se, às vezes, que a dívida pública brasileira ainda não é alta para padrões internacionais. De fato, alguns países da OCDE registram níveis líquidos de endividamento superiores ao do Brasil. A Bélgica, a Itália e o Canadá, por exemplo. Observe-se, entretanto, que a dívida líquida brasileira, como proporção do PIB, já é superior à média ponderada da OCDE, que alcançava 43,6% em 1998. Organisation for Economic Co-operation and Development (1999: p. 259). Além disso, a dívida pública brasileira tem prazo médio muito mais curto e custo médio muito mais alto do que a dos governos dos países desenvolvidos. Giambiagi & Além (1999: pp. 152-4).

⁴⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development (1996: pp. 33, 36).

acumulado, grande parte do qual vence no curto prazo, não é realista imaginar que o ajustamento possa ser feito exclusivamente pelo lado do gasto. Para evitar que a crise fiscal incipiente conduza a uma ruptura financeira mais grave, semelhante à que aconteceu em outros períodos de nossa história econômica remota e recente, será preciso ampliar as receitas públicas de forma significativa ao longo dos próximos anos.

Para além da questão da estabilização fiscal, há razões de outra natureza para supor que a carga macroeconômica deve aumentar. Em várias áreas, o setor público brasileiro acumulou um grau significativo do que às vezes é conhecido como “tensão fiscal” ou “repressão da despesa”. Esforços repetidos de contenção do gasto em certos setores da administração, nem sempre bem pensados ou conduzidos de modo adequado, deixaram à míngua órgãos de importância estratégica, entre eles os da administração e fiscalização tributárias. Ao longo dos anos recentes, esse problema tem se manifestado de forma recorrente. Em função de medidas de ajustamento fiscal, setores vitais do aparato estatal se vêem privados dos recursos humanos e dos meios materiais necessários ao desempenho de sua missão institucional. No caso da administração tributária, e particularmente da fiscalização, esse tipo de ajustamento tende a ser contraproducente nos seus próprios termos, uma vez que atinge a capacidade do Estado de administrar de forma eficaz os tributos previstos na legislação.

A recomposição das condições de funcionamento do aparato estatal exigirá, portanto, uma ampliação de certos tipos de despesas, incluindo melhora nas condições de remuneração dos servidores públicos, contratação de funcionários qualificados, aquisição de equipamentos e montagem de sistemas de informação. No ambiente de “Estadofobia” e de crônicas dificuldades financeiras que prevaleceu no Brasil nos últimos 10 ou 15 anos, questões como essas, embora óbvias, foram relegadas a segundo plano. Tanto maior será agora o dispêndio requerido para modernizar a administração pública em diversas áreas essenciais.

De uma forma geral, a receita pública é importante não só como elemento estabilizador do financiamento do Estado, mas também para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país como um todo. Todo um conjunto de serviços – educação, saúde, previdência e assistência social, transporte e comunicações, entre outros – depende e continuará dependendo em larga medida da ação do Estado. Se a receita tributária for insuficiente, o risco é que esses serviços básicos não sejam prestados na medida necessária ou venham a ser financiados, em parte, por mecanismos alternativos e mais perigosos, como a inflação e o endividamento externo. É o que tem acontecido com

frequência na experiência histórica brasileira, com pesados custos para o País em termos das suas perspectivas de desenvolvimento no longo prazo.

6. IMPORTÂNCIA ESTRATÉGICA DA ADMINISTRAÇÃO E DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIAS

A resposta (tácita) do governo brasileiro e do Fundo Monetário Internacional à pergunta formulada no início da seção anterior deste trabalho é, indubitavelmente, afirmativa. Como se sabe, o programa de ajustamento fiscal acordado com o FMI e em andamento desde 1998 está centrado na busca de uma ampliação expressiva e sustentada do superávit primário do setor público consolidado para a faixa de 3 a 3,5% do PIB no período 1999-2001. Em 1999, ano em que se concentrou o grosso do ajuste previsto, essa ampliação resultou mais de aumentos de tributos do que de cortes de despesas não-financeiras.

O problema, entretanto, é que o governo tem procurado esse aumento de receita com base na estrutura tributária existente, com todas as suas distorções e injustiças. Mais do que isso: parte do aumento da receita vem sendo obtido com a ampliação das alíquotas e da base de incidência de tributos indiretos e cumulativos, como a COFINS ou a CPMF, resultando em aumento da regressividade e deterioração adicional da qualidade do sistema tributário.

Essa parece ser uma das razões da resistência que o programa de ajustamento fiscal tem suscitado no País. Explica, também, o aumento do clamor por uma reforma tributária abrangente. O governo federal, contudo, faz ouvidos de mercador. Continua se limitando, como tem feito desde 1995, a prestar homenagens retóricas à reforma. Nos últimos 5 anos, o máximo a que se dispôs foi encaminhar projetos de reforma tributária constitucional e deixá-los basicamente à própria sorte, tramitando mais ou menos rotineiramente no Congresso, com pouca ou nenhuma cobertura da Presidência da República e do Ministério da Fazenda. Enquanto isso, realizou diversos ajustes *ad hoc* no sistema existente de forma a aumentar a arrecadação, diminuir o grau de vinculação entre receitas e despesas e, ocasionalmente, desonerar exportações e alguns outros setores.

A pouca prioridade atribuída à reforma tributária estrutural tem duas razões, pelo menos. A primeira é que o sistema atual, com todos os seus defeitos, tem sido capaz de gerar, como vimos, aumentos expressivos de arrecadação. A segunda é que uma reforma abrangente, sobretudo se implementada em período curto de tempo, teria efeitos

imprevisíveis sobre o nível de receita e poderia colocar em risco os superávits primários programados e a precária estabilidade das contas públicas.

Por esses e outros motivos, a reforma estrutural vem sendo sucessivamente adiada. É claro que esse quadro pode se alterar em algum momento. A pressão do setor privado é crescente e pode acabar tornando o governo federal mais sensível às demandas por uma ampla reforma do sistema. Até fins de 1999, entretanto, não havia sinais convincentes de uma mudança real da atitude do governo em relação à questão.

É curioso notar que apesar dos freqüentes debates sobre o tema em todo o período recente, apesar da insistência com que se reivindicou uma reforma profunda e abrangente, um aspecto crucial tem sido geralmente negligenciado: a importância estratégica da administração tributária, em especial da fiscalização, para o bom funcionamento do sistema tributário. Um observador atento e experiente perceberá sem muita dificuldade que grande parte dos problemas do sistema brasileiro, talvez a maior parte, não poderá ser resolvida exclusivamente no plano da legislação. No entanto, grande parte da discussão se restringe à dimensão legal da questão, muitas vezes, apenas à dimensão constitucional, como se mudanças no capítulo tributário da Constituição constituíssem o essencial da reforma de que o País precisa nesse terreno.

Há uma relação importante, porém insuficientemente reconhecida, entre a fragilidade operacional dos órgãos ligados à administração e certas deficiências básicas do sistema tributário nacional. Sempre que o Estado se defronta com sérias limitações de recursos humanos e materiais, e precisa, não obstante, alcançar certas metas de geração de receita, a tendência natural é concentrar esforços nos tributos que são de arrecadação relativamente mais fácil ou recorrer a técnicas de tributação de menor custo administrativo, ainda que isso sacrifique outros objetivos e desrespeite princípios básicos que devem orientar a construção e operação de qualquer sistema tributário.

O uso rotineiro de métodos simplificados e a ênfase em tributos de arrecadação mais fácil podem conduzir, por exemplo, à instituição de impostos ou contribuições de caráter distorcivo, que deturpam as condições de concorrência e o funcionamento dos mercados. Ou podem levar a uma aplicação insuficiente e até ao abandono, na prática, dos princípios fundamentais de equidade horizontal e vertical. Em outras palavras, a busca da arrecadação, em condições de escassez de recursos administrativos, resulta freqüentemente em um sistema de baixa qualidade e repleto de injustiças.

É o que acontece no caso brasileiro. A pesada tributação da folha de pagamento, por exemplo, embora possa ser relativamente conveniente do ponto de vista da

arrecadação, encarece a contratação de trabalhadores, dificultando a geração de empregos ou estimulando a informalização das relações de trabalho. O sistema brasileiro depende, também, em excesso de contribuições de incidência cumulativa ou “em cascata”, como a COFINS, o PIS e a CPMF (ver tabela 1).⁵⁰ São tributos de arrecadação comparativamente simples, mas que reduzem a competitividade dos setores com longas cadeias de produção e comercialização, estimulando artificialmente a integração vertical. O mais grave é que diminuem a competitividade internacional das empresas que produzem no Brasil, prejudicando a sua capacidade de exportar e de competir com importações no mercado interno. Na realidade, essas contribuições funcionam como uma espécie de “barreira alfandegária às avessas”, pois incidem uma única vez sobre as importações e diversas vezes, cumulativamente, sobre a produção que se realiza no território nacional.⁵¹

Quando a economia brasileira era mais protegida por tarifas e barreiras não-tarifárias, essas distorções do sistema tributário não chegavam a tirar o sono das empresas. Na década de 90, entretanto, com a ampla abertura do mercado interno às importações, tributos antes toleráveis transformaram-se em fator de discriminação contra a produção realizada no Brasil.

São problemas conhecidos. Não tem sido suficientemente destacado, porém, o fato de que o apego do governo a esse tipo de tributo reflete, em larga medida, a fragilidade da administração tributária e do sistema de fiscalização. Essa fragilidade contribui para que a Secretaria da Receita Federal pense várias vezes antes de apoiar a eliminação de tributos notoriamente distorcivos, porém de fácil administração e de comprovada produtividade em termos de arrecadação.

Em todas ou quase todas as propostas de reforma discutidas desde 1995, inclusive naquelas apresentadas pelo Executivo federal, as contribuições “em cascata”, notadamente a COFINS, que é especialmente pesada, têm sido candidatas preferenciais à extinção. No entanto, as prioridades da arrecadação, em condições de uma administração relativamente desaparelhada, aliadas ao fato não menos importante de que as contribuições em questão não são compartilhadas com os governos subnacionais, têm impedido essas propostas de prosperarem na prática. Ao contrário, como já foi mencionado, a alíquota e a base de cálculo da COFINS e a alíquota da CPMF foram substancialmente aumentadas, como parte do programa de ajustamento acordado com o FMI.

⁵⁰ Sobre a participação das contribuições sociais no sistema tributário brasileiro ver, por exemplo, Secretaria da Receita Federal (1999: pp. 8,9). Ver, também, Varsano *et al.* (1998: pp. 7-9).

Como vimos na seção 2 deste trabalho, essas e outras incidências indiretas contribuem de modo apreciável para a regressividade do sistema brasileiro. O fato de os impostos diretos sobre a renda e o patrimônio terem participação relativamente reduzida na arrecadação total não está dissociado da fragilidade da administração e fiscalização dos tributos. De uma forma geral, a cobrança de impostos sobre a renda e a propriedade e a instituição de um sistema realmente progressivo, que cobre proporcionalmente mais daqueles contribuintes de maior nível de renda e riqueza, exige muito mais da administração tributária e do sistema de fiscalização.

Se o Estado não está adequadamente aparelhado, acaba acontecendo o que se vê no Brasil, ou seja, aquilo que, como já tivemos ocasião de lembrar, Nicholas Kaldor apontava há quase 40 anos como traço típico dos sistemas tributários de países subdesenvolvidos: uma grande dependência de impostos sobre os salários, recolhidos pelo cômodo 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 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 como 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

⁵¹ Panzarini (1998: pp. 1, 14-7).

principais continuadores da tradição de Keynes. São conhecidas as contribuições de Kaldor à economia da tributação, inclusive no campo normativo das propostas de reforma tributária.⁵² Já tivemos ocasião de citar algumas das suas observações sobre tributação neste trabalho. 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.

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:

It cannot be emphasised too strongly that the efficacy of the tax system is not just a matter of appropriate tax laws, but of the efficiency and integrity of tax administration. In many underdeveloped countries the low revenue yield of taxation can only be attributed to the fact that the tax provisions are not properly enforced, either on account of the inability of the administration to cope with them, or on account of straightforward corruption in the administration. No system of laws, however carefully conceived, is proof against collusion between the tax administrators and the taxpayers; an efficient administration consisting of persons of high integrity is the most important requirement for exploiting the 'taxation potential' of a country.⁵³

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:

Persons of ability and integrity can only be found for these jobs if sufficient recognition is given to the importance of the tasks which they are being asked to perform, and this should be fully reflected in their status, pay, prospects of promotion, etc. Any additional outlay incurred in improving the status and pay of the officials of the revenue department is likely to yield a very high return in terms of increased revenue.⁵⁴

⁵² Para um relato das atividades de Kaldor no campo tributário, ver Thirlwall (1996: pp. 168-72).

⁵³ Kaldor (1962: p. 253).

⁵⁴ *Idem*, p. 254.

Uma das preocupações centrais de Kaldor era com a justiça social e a equidade vertical do sistema.⁵⁵ 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 suficiente atenção fosse dada à criação de um corpo permanente de funcionários, cuja remuneração, *status* e perspectivas de promoção fossem suficientes para atrair o melhor talento e estabelecer os padrões profissionais de um serviço público de alta qualidade e de *status* social privilegiado.⁵⁶

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”.⁵⁷

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 tributação.⁵⁸

Chegamos aqui ao cerne do problema da administração e da fiscalização em países subdesenvolvidos. No decorrer dos últimos 40 anos, a economia e a sociedade brasileiras

⁵⁵ Thirlwall (1996: p. 168).

⁵⁶ Kaldor (1963: p. 262).

⁵⁷ Kaldor (1957: pp. 90-1).

⁵⁸ *Idem*, pp. 89-90.

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 cores destes”.⁵⁹ Outra observação que continua, sem dúvida, perfeitamente válida mais de 40 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”.⁶⁰

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 greves.⁶¹ 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 britânicas.⁶² Essas experiências, algumas traumáticas, certamente contribuíram para aguçar a sua percepção

⁵⁹ *Idem*, p. 90.

⁶⁰ Kaldor (1962: p. 226).

⁶¹ Thirlwall (1996: p. 171).

⁶² *Idem*, p. 171. No auge da crise, conta Thirlwall, 60 mil manifestantes atacaram o edifício do Parlamento e houve 5 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*, pp. 171-2.

quanto ao caráter essencialmente político das dificuldades que se antepunham à reforma da legislação e da administração tributárias.

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 e nem o principal aspecto a considerar. Para ele, o potencial tributário era “fortemente dependente” do grau de desigualdade na distribuição da renda nacional.⁶³ No caso de um país 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 um país com distribuição mais igualitária dos rendimentos, observava Kaldor.⁶⁴ 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 população.⁶⁵

A insuficiência das receitas públicas nos países subdesenvolvidos 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”.⁶⁶

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

It is not beyond the wit of man to devise laws and administrative procedures which would oblige even the most recalcitrant (or cunning) Latin American or Middle Eastern millionaire to surrender a reasonable share of his income or wealth to the state in taxation.⁶⁷

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:

⁶³ Kaldor (1962: p. 228).

⁶⁴ *Idem*, pp. 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*, p. 229.

⁶⁵ Kaldor (1963: pp. 256-7).

⁶⁶ *Idem*, pp. 257-8.

⁶⁷ *Idem*, p. 263.

(...) The advocacy of fiscal reform is not some magic potion that is capable of altering the balance of political power by stealth. No doubt, expert advice on tax reform can be very useful in making men of good will --- ministers or officials -- - conscious of the precise nature of the legislative and administrative changes that are required. But what can be actually accomplished does not depend merely on the individual good will of ministers or on the correct intellectual appreciation of the technical problems involved. It is predominantly a matter of political power.⁶⁸

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”:

Power remains in the hands of certain dominant groups, irrespective of whether one party or another is in office or whether there is an elected government or a dictatorship of some kind. The history of the last ten years produced plenty of examples --- in Asia or in Latin America --- of dictatorships replacing parliamentary systems, or vice versa, without significantly altering the underlying balance of power in society.⁶⁹

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 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:

⁶⁸ *Idem*, p. 264.

⁶⁹ *Idem*, pp. 264-5.

The problem which has to be solved, and to which no one has yet found a satisfactory answer, is how to bring about that change in the balance of power which is needed to avert revolutions without *having* a revolution. (...) History does provide cases --- nineteenth-century England is an obvious one --- of a ruling class voluntarily relinquishing privileges for the sake of social stability. It did so in an instinctive appreciation of its long-run interests. But when ruling classes evince no sign of such instincts, can they be made to acquire it?⁷⁰

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 de 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 sistematicamente o pagamento dos tributos ou apelam para recursos judiciais protelatórios”.⁷¹ 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

⁷⁰ *Idem*, p. 265.

⁷¹ Secretaria da Receita Federal (1993: p. 2).

ingressar nos cofres públicos, em função de ações na justiça, inadimplência ou sonegação.⁷² Apenas 45% dessas empresas pagavam o IRPJ, o que decorria, segundo o estudo da SRF, “principalmente, de inadimplência e sonegação ou a existência de prejuízo fiscal”.⁷³ 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”.⁷⁴

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: i) 207 desses 460 contribuintes, ou seja, 45% deles, calcularam um imposto devido na declaração menor do que US\$ 20 mil; ii) 54 contribuintes, ou 12% do total, justificaram aumentos substanciais de patrimônio com rendimentos isentos ou não-tributáveis; iii) cerca de 300 contribuintes, ou 65% do total, declararam baixíssimos rendimentos, tributados exclusivamente na fonte; e iv) 30 contribuintes declararam rendimentos totais inferiores a US\$ 25 mil.⁷⁵

De uma maneira geral, os rendimentos declarados por esses 460 contribuintes eram comparáveis aos de pessoas de classe média.⁷⁶ O 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”.⁷⁷ O estudo reconhecia que a SRF “padecia, 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”.⁷⁸

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

⁷² *Idem*, 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, pronunciou-se favoravelmente à constitucionalidade desse tributo. Batista Jr. (1995: p. 36).

⁷³ Secretaria da Receita Federal (1993: p. 10).

⁷⁴ *Idem*, p. 2.

⁷⁵ Secretaria da Receita Federal (1994: pp. 1-2).

⁷⁶ *Idem*, p. 2.

⁷⁷ *Idem*, Anexo D, p. 2.

⁷⁸ *Idem*, p. 3.

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 em certas áreas, como a fiscalização de instituições financeiras e 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 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 são capturados pelo sistema tributário.⁷⁹

O secretário da Receita Federal informou, também, que cerca de 50% das 530 maiores empresas não-financeiras nada recolhem de imposto de renda.⁸⁰ No setor financeiro, o quadro é ainda mais grave. Nada menos que 42 das 66 maiores instituições financeiras não recolhem imposto de renda.⁸¹ Para as instituições financeiras, informou Maciel, a relação média entre imposto de renda e receita bruta é menor do que 1%, inferior aos 2% pagos por uma pequena empresa no regime de lucro presumido.⁸²

Segundo Maciel, esse quadro não se deve 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

⁷⁹ Maciel (1999: pp. SC-11, 21).

⁸⁰ *Idem*, p. SC-11.

⁸¹ *Idem*, p. SC-24.

de brechas e insuficiências da legislação e do uso generalizado de liminares judiciais, as grandes empresas e instituições financeiras continuam 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 inadmissível”, afirmou Everardo Maciel à Comissão Parlamentar de Inquérito.⁸³

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 funcionários da administração e a fragilidade dos programas de fiscalização.⁸⁴ 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 evasão.⁸⁵ 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”.⁸⁶

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

⁸² *Idem*, p. SC-11.

⁸³ *Idem*, pp. SC-14, 18. Segundo Maciel, “concede-se liminar para tudo” e há liminares que perduram por 10 anos. *Idem*, p. SC-18.

⁸⁴ Silvani & Baer (1997: pp. 11-2).

⁸⁵ Lopes Filho (1995b: p. 53).

outras não.⁸⁷ A pressão competitiva das empresas evasoras acaba induzindo as demais a também descumprir as suas obrigações fiscais.⁸⁸

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 demonstrar, por meio de ações concretas, que a lei tributária deve ser cumprida e vale para todos.⁸⁹

A importância crucial do comprometimento político, no nível mais alto do governo, com a reforma da administração e o combate à evasão foi destacado, também, no já citado estudo realizado no FMI sobre reforma da administração tributária:

To significantly improve the effectiveness of tax administration, the government must be politically committed to the reform. Explicit support of the tax administration reform effort and the tax administration's management from the country's top government officials is of fundamental importance to every tax administration reform. The government's political commitment should be visible to the public and expressed in various ways, for example, by ensuring the rapid approval of tax legislation and regulations, by the active support of proposed changes in tax administration by Ministry of Finance officials, and by public relations campaigns informing taxpayers of the new procedures, as well as the consequences taxpayers are likely to face if they do not comply with the tax laws. Without this kind of political commitment and special programs to inform and garner support from the taxpaying public, the package of tax administration reform measures may not be politically sustainable and improvements in tax compliance will be unlikely.⁹⁰

É esse compromisso político maior que tem faltado no Brasil. Um dos resultados é que 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 incidentes sobre bens e serviços. 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.

⁸⁶ *Idem, ibidem.*

⁸⁷ Tanzi & Shome (1993: p. 810).

⁸⁸ Batista Jr. (1995: p. 38).

⁸⁹ Lopes Filho (1995b: p. 53).

Não se deve perder de vista que as dificuldades da administração e 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 atualmente de cerca de 7.500 auditores fiscais ativos, incluindo-se nesse total os da área aduaneira, que absorve um grande contingente de pessoal.⁹¹ Para Everardo Maciel, esse número é insuficiente diante da abrangência e 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 brasileiro.⁹² 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 fiscais.⁹³

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

⁹⁰ Silvani & Baer (1997: p. 9).

⁹¹ Maciel (1999: p. SC-46).

⁹² *Idem, ibidem.*

⁹³ Essa é uma das conclusões de um diagnóstico do sistema de fiscalização elaborado recentemente pelo sindicato dos auditores fiscais federais. Unafisco Sindical (1999: p. 8).

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 empresas.⁹⁴

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 devidos.⁹⁵ 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 realizado no FMI sobre administração tributária, “tax administration staff – from the head of the tax

⁹⁴ *Idem*, pp. 8-9. Segundo esse diagnóstico, “a grande maioria das unidades da Secretaria da Receita Federal tem enorme carência de recursos materiais”. *Idem*, p. 8.

⁹⁵ Rezende (1995: p. 49). Esse autor observa que o contribuinte brasileiro acostumou-se “à impunidade geral” e “à anistia fiscal com data programada”. *Idem, ibidem*.

administration to the bottom of the career ladder – need to have a degree of job security”.⁹⁶ 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 acima 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 freqüente de liminares contra a cobrança de tributos. Dada a lentidão dos processos administrativos e judiciais, o direito de recorrer transforma-se freqüentemente em recurso protelatório de grande eficácia para o evasor.⁹⁷ Isto porque os processos são extremamente demorados e podem levar até 10 anos.⁹⁸ Começam no âmbito administrativo, onde 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, chega a aproximadamente R\$ 111 bilhões, de acordo com o secretário da Receita. Os processos em julgamento na esfera administrativa, a R\$ 115 bilhões.⁹⁹

⁹⁶ Silvani & Baer (1997: p. 31).

⁹⁷ Gutierrez (1995: pp. 119-21).

⁹⁸ Maciel (1999: p. SC-17).

⁹⁹ *Idem*, pp. SC-17-8.

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).¹⁰⁰ 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 dispositivo fará com que muitos delitos contra a ordem tributária prescrevam antes de chegar à Justiça.¹⁰¹

Outro problema para a fiscalização é o sigilo bancário. Trata-se de uma barreira antiga para a administração tributária brasileira. 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 funcionários.¹⁰² 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

¹⁰⁰ Segundo o procurador regional da República em São Paulo, Mario Luiz Bonsaglia, essa lei “acarretou uma drástica redução da quantidade de ações penais por crimes fiscais em andamento”. Bonsaglia (1999b: p. 4).

¹⁰¹ Bonsaglia (1999a: p. 6).

¹⁰² Ataliba (1995: pp. 98-9).

expor seus dados à administração tributária.¹⁰³ 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 auditor 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 autuar e identificar a sonegação”.¹⁰⁴

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 tranqüilidade geral se a lei, similarmente, 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?¹⁰⁵

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

¹⁰³ *Idem*, p. 99.

¹⁰⁴ Maciel (1999: p. SC-17).

¹⁰⁵ Bonsaglia (1999a: p. 8).

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 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 20 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 a verdade é que pouco ou nada se faz para alterá-la. É 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, neste final da década de 90, torna essa reforma especialmente importante. A análise que desenvolvemos 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 fiscal.¹⁰⁶ 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 duas 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; e b) a necessidade de recuperar as condições de funcionamento de áreas vitais do Estado, inclusive a própria administração tributária.

¹⁰⁶ 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 (1995a: p. 225). Ajudaria, também, no

Evidentemente, essa argumentação pode suscitar muitas dúvidas e questionamentos. Por exemplo: um aumento da carga tributária não tenderia a provocar retração da demanda agregada, retardando a recuperação do nível de atividade econômica? Ou ainda: a tentativa de aumentar a carga com aumentos da tributação sobre os setores de maior nível de renda e riqueza não provocaria fuga de capitais, desestabilizando o mercado cambial e as contas externas do País?

São questões pertinentes, que merecem um exame mais profundo do que poderemos fazer aqui. A preocupação com um efeito recessivo da elevação da carga fiscal é certamente da maior relevância. Afinal, a economia brasileira vem crescendo, há duas décadas, muito abaixo do seu potencial e registra níveis elevados de desemprego da capacidade produtiva instalada e da força de trabalho. Tudo mais constante, o aumento da carga tenderia, como se sabe, a reduzir a renda disponível do setor privado e a afetar negativamente a recuperação da demanda interna. Não faria mais sentido diminuir a carga fiscal para estimular a demanda e a utilização da capacidade produtiva?

Infelizmente, a grave situação financeira do setor público, comentada na seção 5 deste trabalho, impede que a política fiscal sirva de alavanca para a retomada do crescimento econômico ao longo dos próximos anos. Há pouco espaço para uma expansão fiscal, seja por aumento do gasto público, seja por redução dos tributos. O que se pode esperar, com alguma confiança, é que não se repita o que aconteceu em 1999, quando a preocupação em promover rápida elevação do superávit primário do setor público contribuiu para manter a economia estagnada.

De qualquer maneira, em uma economia relativamente deprimida, um aumento da carga tributária macroeconômica teria que ser implementado com cuidado, de forma gradativa, para não sufocar as possibilidades de reativação da demanda interna. Por outro lado, entretanto, sabemos que o crescimento da arrecadação precisará ser expressivo nos próximos anos, expressivo o suficiente para auxiliar na sustentação dos superávits primários requeridos e para permitir a realização das despesas reprimidas de caráter mais prioritário, incluindo-se aí a recomposição das condições de funcionamento do aparato estatal.

Como resolver esse dilema? É claro que 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

controle da tributação da renda e dos outros impostos patrimoniais.

acontecerá sem uma ação deliberada do governo. A questão que se coloca, então, é como estimular a reativação. Se os estímulos não podem vir pelo lado da política fiscal, as alternativas básicas, como se sabe, são os instrumentos monetário, creditício e cambial.

O aspecto positivo da crise cambial brasileira de 1998-99 e da conseqüente ruptura do regime monetário-cambial em vigor desde 1995 foi justamente ter ampliado o raio de manobra do governo nesses campos. Por enquanto, a ampliação é modesta e pouco perceptível. A economia ainda vai demorar algum tempo para digerir o legado negativo das políticas econômicas dos anos recentes.

Mesmo assim, é fundamental aproveitar o espaço proporcionado pela mudança cambial para reduzir a vulnerabilidade externa e promover a retomada do crescimento da economia. 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 economias de porte continental, o grau de abertura da economia brasileira é relativamente modesto.¹⁰⁷ Assim, a recuperação geral do nível de atividade depende, no essencial, da possibilidade de estimular a demanda interna. Como não se pode recorrer à expansão fiscal, o que resta ao governo é a diminuição das taxas de juro e a ampliação da disponibilidade de crédito interno. Esse é o caminho que o Banco Central procura seguir cautelosamente desde a superação da fase mais aguda da crise cambial.

Uma das principais restrições à flexibilização da política monetária é a situação das contas externas brasileiras, que continuam e continuarão vulneráveis por algum tempo, a despeito da desvalorização e da passagem para um regime de flutuação cambial. Em parte por insuficiência de reservas, em parte por restrições estabelecidas no acordo com o FMI, o Banco Central não tem estado suficientemente ativo no mercado de câmbio. Além disso, 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.

¹⁰⁷ Segundo dados preliminares do IBGE, a soma das exportações e das importações de bens e serviços não-fatores foi de 17,5% do PIB em 1998, ligeiramente inferior aos 17,8% do PIB registrados em 1997. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (1999: gráfico 6).

Há uma outra interface entre a questão tributária e o controle dos movimentos de capital. Diz respeito à segunda indagação que fizemos há pouco: 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 administração e fiscalização de tributos

Deixemos de lado, entretanto, o contexto macroeconômico da questão tributária e voltemos a tratar do fortalecimento dos mecanismos de arrecadação e fiscalização. Apesar 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 países.¹⁰⁸ É essencial, entretanto, que o fortalecimento do sistema de administração e fiscalização de tributos seja encarado como um objetivo de longo prazo, pois medidas de curto prazo de combate à evasão raramente trazem melhorias significativas. Tempo e recursos são necessários para que a reforma da administração tributária possa ser bem-sucedida.¹⁰⁹ 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 receita.¹¹⁰ 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.

¹⁰⁸ Silvani & Baer (1997: p. 5).

¹⁰⁹ *Idem*, p. 3.

¹¹⁰ Kaldor (1962: p. 254).

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, assim 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%.¹¹¹

A fiscalização deve ter, além disso, condições de garantir o cumprimento irrestrito da legislação tributária. A sua atuação deve ser 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 instituição.¹¹²

¹¹¹ Silvani & Baer (1997: p. 23).

¹¹² *Idem*, pp. 30-1.

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 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 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 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 fiscalização.¹¹³

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, freqüentes. 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

¹¹³ Na Dinamarca, por exemplo, que tem um programa de fiscalização forte 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*, p. 23.

da inadimplência.¹¹⁴ Se a demora é grande, uma anistia fiscal, por exemplo, pode ser concedida antes que a penalidade venha a ser aplicada.¹¹⁵

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 anistias devem ser avaliadas à luz do perigo potencial de que venham a estimular a evasão no futuro.¹¹⁶

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 significativo.¹¹⁷ Uma racionalização e atualização dessas exigências reduziria os custos do contribuinte e da administração.

¹¹⁴ Tanzi & Shome (1993: pp. 812-3). Ver, também, Silvani & Baer (1997: pp. 25-6).

¹¹⁵ Tanzi & Shome (1993: p. 813).

¹¹⁶ *Idem, ibidem.*

¹¹⁷ Lopes Filho (1995a: p. 229).

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 insegurança jurídica.¹¹⁸ Os próprios auditores fiscais admitem ter grande dificuldade em acompanhar as constantes mudanças das regras.¹¹⁹ 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 fiscais.¹²⁰ 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 administração.¹²¹

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 maior for 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 honestidade dos funcionários da administração e, *last but not least*, a eficiência do sistema de fiscalização e de punição dos crimes contra a ordem tributária.¹²² Esse último ponto é, repita-se, crucial, pois cumprimento espontâneo nunca significará cumprimento entusiasta.¹²³

¹¹⁸ Ataliba (1995: p. 98).

¹¹⁹ Unafisco Sindical (1999: 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 (1995: p. 98).

¹²⁰ Silvani & Baer (1997: pp. 11-2).

¹²¹ Lopes Filho (1987: p. 228).

¹²² Silvani & Baer (1997: pp. 10-2). “Penalizing tax evaders and pursuing delinquent taxpayers to collect tax arrears are not in themselves the main objectives of the tax administration”, observam esses autores, “although voluntary compliance may be encouraged if the tax administration is successful in making the taxpayer community realize that non-compliance will be detected and effectively punished”. *Idem*, p. 11.

¹²³ Pounder (1987: p. 244). Cumprimento espontâneo significa simplesmente que o contribuinte paga o tributo sem necessidade de ação coercitiva por parte da administração tributária. *Ibid. 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 Constituição.¹²⁴

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 heterogeneidade do território nacional, associada 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 ativos.¹²⁵

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 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

¹²⁴ 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”.

¹²⁵ Allais (1988: pp. 102-9).

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 liberdade.¹²⁶

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 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

¹²⁶ Allais (1988: p. 106).

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 instaurados. Para tal, será provavelmente necessário reforçar certos dispositivos legais ou remover possíveis ambigüidades da legislação nos planos constitucional e infraconstitucional.¹²⁷

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

¹²⁷ Uma possibilidade seria emendar o artigo 145 da Constituição de forma a explicitar que a administração tributária tem o direito de requisitar os dados referentes às operações bancárias e financeiras dos contribuintes.

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-residentes.¹²⁸ 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 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.

¹²⁸ Maciel (1999: pp. SC-15, 30-1).

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 recentes 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 Mundial.¹²⁹

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 Banco.¹³⁰ 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 suplantar o Estado: “O desenvolvimento dominado pelo Estado fracassou, mas o desenvolvimento sem Estado também fracassará. Desenvolvimento sem um Estado eficaz é impossível”.¹³¹

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, estará certamente entre os instrumentos centrais de um projeto de desenvolvimento nacional e de construção de uma sociedade mais justa no Brasil.

¹²⁹ World Bank (1997: p. 24).

¹³⁰ *Idem*, p. 25.

¹³¹ *Idem, ibidem*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Fontes de Estatísticas

BANCO CENTRAL DO BRASIL (1998). *Boletim do Banco Central do Brasil*, vol. 34, Relatório 1997, Brasília, outubro 1998.

_____. (1999). *Boletim do Banco Central do Brasil*, vol. 35, nº 5, Brasília, maio 1999.

_____. (2000a). “Nota para a Imprensa”, 21 de janeiro de 2000 (disponível na World Wide Web em <http://www.bcb.gov.br/htms/notecon3.htm>).

_____. (2000b). *Boletim do Banco Central do Brasil*, janeiro 2000 (disponível na World Wide Web em <http://www.bcb.gov.br/htms/boletim.htm>).

EDITORA ABRIL (1999). *Almanaque Abril*, São Paulo, 1999.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (1999). *Estudio Económico de América Latina y el Caribe: 1998-1999*, Naciones Unidas, Santiago de Chile, 1999 (disponível na World Wide Web em <http://www.eclac.cl/>).

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (1999). *Conjuntura Econômica*, Rio de Janeiro, outubro 1999.

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

INTERNATIONAL MONETARY FUND (1994). *World Economic Outlook*, Washington D.C., October 1994.

_____. (1996). *World Economic Outlook*, Washington D.C., May 1996.

_____. (1998). *World Economic Outlook*, Washington D.C., May 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (1998). *Sistema de Contas Nacionais Brasil: Resultados Preliminares 1997*, Rio de Janeiro, 1998.

_____. (1999). *Sistema de Contas Nacionais Brasil: Resultados Preliminares 1998*, Rio de Janeiro, 1999.

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

_____. (1997). *OECD Economic Outlook*, nº 61, Paris, June 1997.

_____. (1999). *OECD Economic Outlook*, nº 65, Paris, June 1999.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (1997). “Carga Fiscal no Brasil – 1996”, *mimeo.*, Texto para Discussão, por Jefferson José Rodrigues & Selma Santos Reis, Ministério da Fazenda, Brasília, 1996.

_____. (1998). “Carga Fiscal no Brasil – 1997”, *mimeo.*, Texto para Discussão, por Jefferson José Rodrigues & Selma Santos Reis, Ministério da Fazenda, Brasília, setembro 1998.

_____. (1999). “Carga Tributária no Brasil – 1998”, *mimeo.*, Texto para Discussão 4, por Jefferson José Rodrigues & Selma Santos Reis, Ministério da Fazenda, Brasília, 1999.

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

Livros, Artigos e Documentos Oficiais

AFONSO, José Roberto (1994). “Federalismo Fiscal e Reforma Institucional: Falácias, Conquistas e Descentralização”, *Nova Economia*, Revista do Departamento de Ciências Econômicas da UFMG, vol. 4, nº 1, novembro 1994.

ALLAIS, Maurice (1988). *L'Impôt sur le Capital et la Réforme Monétaire*, Paris: Hermann, 1988.

ATALIBA, Geraldo (1995). “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 (1995). “Estado e Empresários: Aspectos da Questão Tributária”, *Novos Estudos Cebrap*, nº 41, março 1995.

- _____. (1998). “Mitos da ‘Globalização’”, *Estudos Avançados*, vol. 12, nº 32, jan.-abr./1998.
- BONSAGLIA, Mario Luiz (1999a). “A Lei como Causa de Impunidade dos Crimes Fiscais”, *Boletim dos Procuradores da República*, ano 9, nº 1, janeiro 1999.
- _____. (1999b). “Crimes Fiscais e a P.E.C. 175/95”, *mimeo.*, São Paulo, 13 de janeiro 1999.
- GIAMBIAGI, Fabio & ALÉM, Ana Cláudia (1999). *Finanças Públicas*, Editora Campus, Rio de Janeiro 1999.
- GUTIERRES, Lourdes (1995). “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 (1992). *Brazil: Issues for Fundamental Tax Reform*, prepared by Vito Tanzi, Partho Shome, Lorenzo Figliouli, Alain Ize, Arturo Fernandez, Erik Haindl & P. Bernd Spahn, Fiscal Affairs Department, April 1992.
- KALDOR, Nicholas (1957). “Tributação e Desenvolvimento Econômico”, *Revista Brasileira de Economia*, Fundação Getúlio Vargas, ano 11, nº 1, março 1957.
- _____. (1962). “The Role of Taxation in Economic Development”, paper presented to the Conference on Fiscal Policy of the Organisation of American States in Santiago, Chile, December 1962, republicado in Nicholas Kaldor, *Essays on Economic Policy – Volume I*, London: Duckworth, 1964.
- _____. (1963). “Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?”, *Foreign Affairs*, January 1963, republicado in Nicholas Kaldor, *Essays on Economic Policy – Volume I*, London: Duckworth, 1964.
- KAY, J. A. (1991). “Tax Policy: a Survey”, in Andrew J. Oswald (editor), *Surveys in Economics*, Oxford: Blackwell, vol.1, 1991.
- LOPES Filho, Osiris de Azevedo (1987). “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.
- _____. (1995a). “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.
- _____. (1995b). “Imposto Bom é Imposto Velho: Entrevista de Osiris Lopes Filho a Bernardo Gouthier de Macedo”, *Novos Estudos Cebrap*, nº 42, julho 1995.
- MACIEL, Everardo (1999). “Depoimento à CPI dos Bancos”, *mimeo.*, Senado Federal, Secretaria-Geral da Mesa, Subsecretaria de Taquigrafia, Brasília, 20 de maio 1999.
- MARQUES, Maria Silvia Bastos (1995). “Ampliação da Base e Controle”, 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.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA (1998). “Programa de Estabilidade Fiscal”, *mimeo.*, Brasília, 28 de outubro 1998.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (1996). “The Experience with Fiscal Consolidation in OECD Countries”, *OECD Economic Outlook*, nº 59, Paris, June 1996.
- PANZARINI, Clóvis (1998). “Uma Projeção Moderna da Reforma Tributária”, *Jornal do Economista*, Corecon-SP, nº 119, dezembro 1998.
- POUNDER, Joseph (1987). “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 (1995). “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 (1993). “Evasão Fiscal dos Grandes Contribuintes”, *mimeo.*, Coordenação Geral do Sistema de Arrecadação, Ministério da Fazenda, Brasília, novembro 1993.
- _____. (1994). “Programa Grandes Fortunas”, *mimeo.*, Coordenação Geral do Sistema de Arrecadação,

Ministério da Fazenda, Brasília, 1994.

SHOME, Parthasarathi (1999). "Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration", *mimeo.*, International Monetary Fund, IMF Working Paper, WP/99/19, February 1999.

SILVANI, Carlos & BAER, Katherine (1997). "Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines", *mimeo.*, International Monetary Fund, IMF Working Paper, WP/97/30, March 1997.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade; MAGALHÃES, Luís Carlos Garcia & VIANNA, Salvador Werneck (1999). "Tributação, Distribuição de Renda e Pobreza: Avaliação dos Efeitos da Carga Tributária no Consumo Alimentar nas Grandes Regiões Urbanas Brasileiras", *mimeo.*, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Nota Técnica, Rio de Janeiro, 1999.

TANZI, Vito & SHOME, Parthasarathi (1993). "A Primer on Tax Evasion", *IMF Staff Papers*, International Monetary Fund, vol.40, n° 4, December 1993.

THIRLWALL, A. P. (1996). "Nicholas Kaldor, A Biography", in Nicholas Kaldor, *Causes of Growth and Stagnation in the World Economy*, Raffaele Mattioli Lectures, Cambridge, England: Cambridge University Press, 1996.

UNAFISCO SINDICAL (1999). "Diagnóstico do Sistema de Fiscalização", *mimeo.*, Relatório de Grupo de Trabalho, Brasília, 27 de julho 1999.

VARSANO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim & RAMUNDO, Julio Cesar Maciel (1998). "Uma Análise da Carga Tributária do Brasil", *mimeo.*, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Texto para Discussão n° 583, Rio de Janeiro, agosto 1998.

WORLD BANK (1997). *World Development Report 1997*, New York: Oxford University Press, 1997.

ANEXO

SIGLAS UTILIZADAS

CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FMI	Fundo Monetário Internacional
G-7	Grupo dos Sete
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IGP-DI	Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda sobre a Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis
ITCD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PNB	Produto Nacional Bruto
SRF	Secretaria da Receita Federal
Unafisco	União dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional