



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
Instituto de Economia (IE)
Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento (PPED)

Atila Gomes

Estratégia, Estrutura e Ação da Receita Federal do Brasil:
uma abordagem da Visão Baseada em Recursos (VBR).

Rio de Janeiro

2012

I

Atila Gomes

Estratégia, Estrutura e Ação da Receita Federal do Brasil:
uma abordagem da Visão Baseada em Recursos (VBR).

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação
Em Políticas Públicas, Estratégia e Desenvolvimento
(PPED), do Instituto de Economia da Universidade
Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos
para obtenção do título de Doutor.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Sol Garson

Co-Orientadora: Prof^ª. Titular Ana Célia Castro

Rio de Janeiro

2012

C_ _ _ _ _ Gomes, Atila.
Estratégia, Estrutura e Ação da Receita Federal do Brasil: uma
abordagem da Visão Baseada em Recursos (VBR) / Atila Gomes
–
Rio de Janeiro: UFRJ, 2012.

Orientador: Sol Garson
Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro,
Instituto de Economia, PPEd, 2012.

1. Política Pública. 2. Política e Administração Tributária 3.
Estratégia. 4. Instituições.
I. Garson, Sol. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro.
Instituto de Economia. PPEd. III. Título.

CDD _ _ _ . _ _ _

Atila Gomes

Estratégia, Estrutura e Ação da Receita Federal do Brasil:
uma abordagem da Visão Baseada em Recursos (VBR).

Aprovada em ____/_____, 2012

Banca Examinadora:

Orientadora: Sol Garson, Prof^a. Dr^a. , IPPUR/UFRJ

Co-Orientadora: Ana Célia Castro, Prof^a. Dr^a. , IE/UNICAMP

Maria Antonieta P. Leopoldi, Prof^a. PhD., OXFORD

Monica de Maria Santos Fornitani Pinhanez, Prof^a. PhD., MIT

Marcelo Lettieri Siqueira, Prof. Dr. , CAEN/UFC

Dedicatória

À minha Mãe, “Dona Cida”,

que me ensinou a importância do estudo.

Às meninas, Fernanda, Guilliana e Sabrina,

esperançoso de que elas cultivem o gosto pelo estudo.

Agradecimentos

Ninguém é fruto de si, mas resultado da interação com o próximo. Assim, a lista de agradecimentos é imensa.... Dos professores, que me instruíram nessa odisséia, aos desconhecidos miseráveis, que me sensibilizam a pensar na frágil condição humana, em que todos são iguais diante da doença, da dor e da morte, porém, ainda, desmesuradamente desiguais diante dos infortúnios econômicos da vida.

À Prof^ª. Dra. Sol Garson, pelo tratamento afável, bem-humorado, e a inestimável orientação, cuidadosa, firme e precisa, que torna os erros e omissões minha integral responsabilidade e consequência da impetuosidade que move os doutorandos.

À Prof^ª. Dra. Ana Célia Castro, “*uma aula viva de institucionalismo*” que cria conexões e viabiliza resultados, pelo convívio enriquecedor, acadêmico e pessoal, e pelo reconhecimento de sua atuação fundamental para o sucesso do Programa de Políticas Públicas, Estratégia e Desenvolvimento do IE/UFRJ.

Aos integrantes da Banca Examinadora, Prof^ª. PhD. Maria Antonieta P. Leopoldi, Prof^ª. PhD. Mônica F. Pinhanez e Prof. Dr. Marcelo Lettieri Siqueira, por dedicarem sua atenção a esse trabalho.

Aos professores e funcionários da UFRJ, aos quais devo minha formação, no Instituto de Economia e na COPPEAD. Em particular aos Profs. “Zé” Ricardo Tauile (em memória) e Dorothea F. Werneck, que acreditavam que eu tinha alguma capacidade acadêmica, bem como aos colegas, de graduação e mestrado, Prof^ª. Dra. Christiane Machado Quental e Prof. PhD. Eduardo (Duda) André Teixeira Ayrosa.

À Prof.^a PhD. Viviane Luporini, Fabrício Marques dos Santos e Maria Antonieta Almeida Pimenta, MSc., pelas contribuições.

A todos os colegas do PPED, que sempre mantiveram um permanente ambiente de auxílio mútuo para superar a jornada acadêmica, às vezes bastante árdua.

A todos da Receita Federal que de alguma forma contribuíram para a conclusão desse trabalho.

Epígrafe

“O temor do SENHOR é o princípio da sabedoria; bom entendimento tem todos os que cumprem os seus mandamentos”.

Salmo 111:10

RESUMO

Essa tese analisa a relação entre a arrecadação tributária e os recursos disponíveis ao órgão tributário, sob a hipótese de que os recursos e a forma pela qual são utilizados exercem influência sobre a arrecadação tributária. Para isso, adotou-se a fundamentação teórica da Visão Baseada em Recursos(VBR) e formulou-se um modelo econométrico para validação empírica da hipótese. Essa abordagem é inovadora pelos fundamentos utilizados. Os resultados identificaram que duas variáveis influenciam na arrecadação tributária: a prestação de serviços pela internet e o pessoal alocado em repressão. Esses resultados indicam que é possível aprimorar a arrecadação de tributos utilizando os recursos disponíveis à Receita Federal, independente de modificações no âmbito da legislação tributária, como previsto em algumas propostas de reformas tributárias.

Palavras-chaves: Tributação. Administração Tributária. Finanças Públicas. Políticas Públicas.

ABSTRACT

This thesis analyses the relation between tax revenue and the resources available to the tax administration, under the hypothesis that resources and the way they are used have an influence on tax revenue. For this, was adopted a theoretical framework based on the Resource-Based View-VBR and created an econometric model for empirical validation of the hypothesis. This is an innovative approach, considering the theoretical bases used. The results indicated that two variables influence the tax collection: the provision of Internet services and human resources allocated to enforcement. These results indicate that it is possible to improve the tax collection using the resources available to the Receita Federal Brasileira, without changes in tax law, as predicted by some tax reforms proposals.

Key-words: Tax. Tax Administration. Public Finance. Public Policy.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Sumário de Características de abordagens para análise da tributação	49
Quadro 2: Estratégias Para Administração Tributária	73
Quadro 3: Projetos de Sist. Tributário com Atuação do Bco. Mundial nos anos 90 a 98	81
Quadro 4: Objetivos dos Maiores Projetos	81
Quadro 5: Estrutura para Diagnóstico de Fraquezas de Sistemas Tributários	82
Quadro 6: Representação Social da Tributação	87
Quadro 7: Tipologia do Estado Fiscal	88
Quadro 8: Fatores de Influência no Comportamento do Contribuinte	97
Quadro 9: Tipologia de Abordagens Empíricas em VBR	115
Quadro 10: Principais Tributos por Competências	123
Quadro 11: Transferências da União aos Estados e Municípios	125
Quadro 12: Evolução de Alíquotas de Contribuições	127
Quadro 13: Dispositivos Legais de Concessão de Incentivos Fiscais	129
Quadro 14: Resumo de Medidas de Produto	152
Quadro 15: Exemplos de Serv.Públicos Usando a Abordagem Transação e Resultado	153
Quadro 16: Conceitos de Produto e Resultado	154
Quadro 17: Detalhamento de Variáveis Independentes	157
Quadro 18: Coeficiente de Correlação de Pearson	162
Quadro 19: Matriz de Correlação	163
Quadro 20: Estimativas MQO	164
Quadro 21: Indicadores Tributários 2009: Brasil, Austrália e EUA	175
Quadro 22: Poderes de Coercitivos do Fisco	177

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Carga Tributária Bruta % - Brasil - 1957-2010	18
Figura 2: Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional	21
Figura 3: Teoria do Comportamento Planejado	47
Figura 4: Efeito da Tributação Sobre a Distribuição de Renda	55
Figura 5: Intercessão em Curvas de Distribuição de Renda	55
Figura 6: Mercado em Equilíbrio sem Tributação	56
Figura 7: Efeito Visível da Tributação	57
Figura 8: Peso Morto da Tributação - Triângulo de Harberger	58
Figura 9: Perda Econômica causada pela Tributação	59
Figura 10: Incidência da Tributação sob demanda Inelástica	60
Figura 11: Modelo de Congruência	79
Figura 12: Efetividade da Organização Tributária	80
Figura 13: O Modelo ATO	98
Figura 14: Impacto da Auditoria Sobre os Contribuintes	99
Figura 15: Referenciais de Modelos Estratégicos	102
Figura 16: Relação Recurso-Desempenho	105
Figura 17: Classificação de Recursos	106
Figura 18: Vantagem Competitiva e Valor	107
Figura 19: Estrutura Conceitual de Atuação da Adm. Tributária Australiana	109
Figura 20: Modelo Lógico do Programa de Obediência da Adm. Tributária Australiana	110
Figura 21: Renúncia Fiscal da União por Contribuição 1995-2006 (Pis-Csll)	131
Figura 22: Renúncia Fiscal da União com Cofins 1995-2006 (Pis-Csll)	131
Figura 23: Plano Diretor de Reforma do Estado-Formas de Propriedade/Administração	143
Figura 24: Organograma da Receita Federal do Brasil	146
Figura 25: Situação Encontrada – com presença de multicolinearidade	166
Figura 26: Situação Desejada – sem presença de multicolinearidade	167

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 A TRIBUTAÇÃO COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL DO ESTADO	15
1.2 PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA	17
1.3 OBJETIVO DA PESQUISA	22
1.4 ESTRUTURA DA TESE	24
2 REVISÃO DE LITERATURA	25
2.1 REFERENCIAIS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO OCIDENTAL	27
2.1.1 A Origem Judaico-Cristã da Tributação Ocidental	28
2.1.2 A Tributação na Grécia Antiga	29
2.1.3 A Tributação Romana	32
2.1.4 O Estado Fiscal na Idade Média e a Obra de Schumpeter	34
2.1.5 As Origens Fiscais de Portugal e Brasil	36
2.2 RAÍZES TEÓRICAS DA TRIBUTAÇÃO: SMITH E RICARDO	39
2.3 ABORDAGENS CONTEMPORÂNEAS DA TRIBUTAÇÃO	42
2.3.1 Abordagem Exploratória	44
2.3.2 Abordagens Tradicionais	48
2.3.2.1 Abordagem Econômica	51
2.3.2.2 Abordagem Administrativa	64
2.3.2.3 Abordagem Institucional	83

2.4 ESTRATÉGIA E A VISÃO BASEADA EM RECURSOS	100
2.4.1 Modelos e Gestão Estratégica	101
2.4.2 A Visão Baseada em Recursos – VBR	104
3 QUESTÕES DE PESQUISA E O MÉTODO	110
3.1 QUESTÕES A RESPONDER	110
3.2 A RELEVÂNCIA DA PESQUISA	112
3.3 O MÉTODO	114
4 O AMBIENTE TRIBUTÁRIO	117
4.1 UMA VISÃO DA EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA	118
4.2 A ESTRUTURA E AÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	133
5 ANÁLISE EMPÍRICA	149
5.1 O MODELO	155
5.2 VARIÁVEIS	157
5.3. A AMOSTRA	158
5.4 OS DADOS	158
5.5 DESENVOLVIMENTO E RESULTADOS	161
5.6 ANÁLISE DE RESULTADOS	169
5.6.1 Prestação de Serviços pela Internet	171
5.6.2 Pessoal Alocado em Repressão	174
6 CONCLUSÕES	178
APÊNDICES	182
REFERÊNCIAS	188

1 INTRODUÇÃO

1.1 A TRIBUTAÇÃO COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL DO ESTADO

A premissa fundamental desta tese reside na ação central do Estado no campo econômico, não somente como corregedor de falhas de mercado que complementa a incapacidade da ação privada de solucionar a oferta de bens e serviços por meio do mercado, mas pela interpretação do Estado como uma instituição criada pela sociedade para promover o crescimento econômico, a estabilidade da moeda e a distribuição de renda e riqueza. Em todas estas ações, a tributação é o principal elemento de sustentação econômica do Estado. A premissa é ressaltada em face da conjuntura econômica mundial em que se desenvolveu este trabalho: durante a crise financeira iniciada em 2008, cujas consequências ainda estão longe de serem determinadas por ocasião do encerramento desse trabalho.

Sob o aspecto normativo, a tributação é considerada, por diversas correntes teóricas, elemento fundamental na construção do Estado. Na proposição weberiana, a existência do Estado é explicada pelo domínio da nação sobre um território e sua capacidade de arrecadar tributos. Para Schumpeter, a tributação é o elemento fundamental para o surgimento e existência dos Estados modernos por meio da constituição do Estado Fiscal. Numa recente revisão da literatura das teorias de construção do Estado – *State Building* - publicada pelo Governo Britânico por meio do Department for International Development (DFID), a tributação é classificada como elemento de sobrevivência do Estado (WHAITES, 2008,p. 7). No caso brasileiro, a administração tributária é definida pela Constituição Federal (CF), em seu art. 37; inc. XXII, como atividade essencial ao funcionamento do Estado (CF; 1988).

As funções da tributação são, segundo COBHAM, definidas como 4R: 1) Receita – prover recursos ao estado; 2) Redistribuição – reduzir a desigualdade social; 3) Representação – corresponde ao direito de participação dos indivíduos nas decisões do governo sustentado à conta de recursos públicos; e 4) Reprecificação – ação extrafiscal do tributo para influenciar o comportamento de indivíduos e corporações em direção a ações que tragam benefício social (COBHAM, 2005, p. 5).

O surgimento das Metas do Milênio, visando promover a redução da pobreza em nível mundial, sob patrocínio das Nações Unidas, reconheceu a necessidade de se estabelecer um sistema efetivo de mobilização de recursos como elemento central no

financiamento do desenvolvimento. Isso atribuiu ao sistema tributário e a administração tributária um papel essencial para as ações do Estado, principalmente considerando-se a exigência simultânea de sustentabilidade fiscal, que exclui processos de desenvolvimento custeados por instrumentos inflacionários ou dependentes de ajuda internacional:

“An effective, efficient, transparent and accountable system for mobilizing public resources and managing their use by governments is essential. We recognize the need to secure fiscal sustainability, along with equitable and efficient tax systems and administration, as well as improvements in public spending that do not crowd out productive private investment.” (CONSENSO DE MONTERREY, 2002), sublinhei.

A tributação e o desenvolvimento econômico evoluem exercendo influência mútua. No estágio inicial do desenvolvimento econômico, centrado em atividades primárias e na exportação, prevalece a incidência da tributação sobre o comércio exterior. A evolução para um estágio de industrialização remete a incidência da tributação para bases de incidências domésticas, como a produção, o consumo e a renda. Num cenário de globalização econômica, voltado ao livre comércio, a tributação do comércio exterior tende a perder a importância, restando a tributação doméstica como fonte de financiamento do Estado (ALINK, KOMMER, 2000, p. 77). O percentual do Produto Interno Bruto (PIB) destinado aos tributos e sua incidência sobre os integrantes da sociedade são resultados de decisões da sociedade, sob influências de instituições diversas (STEINMO, TOLBERT, 1993; BIRD, MARTINEZ-VASQUEZ, TOGLER, 2004).

Com a retomada do protagonismo do Estado na economia, no início do século XXI, verifica-se, no âmbito internacional, o ressurgimento de estudos sobre tributação, antes mesmo da crise financeira internacional de 2008.

Como referência dos esforços dos governos e organismos multilaterais em estudar os problemas tributários pode-se citar: o estudo do Banco Mundial (WB) quanto aos desafios da política tributária nos países em desenvolvimento (WB, 2008); as recomendações divulgadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) relativas às ações para o aumento do cumprimento das obrigações tributárias (OCDE, 2008); e a Comissão Mirrelees, constituída pelo governo britânico e integrada pelos maiores especialistas em nível mundial em economia tributária, com objetivo da revisão do sistema tributário britânico para o século XXI (Mirrelees Report, 2009). Deve-se destacar ainda os estudos do Centro para Integridade do Sistema Tributário Australiano, órgão tripartite entre governo, sociedade e universidade, sediado na Universidade Nacional da Austrália, que definiram um tratamento inovador da questão tributária, tornando a Austrália uma referência

em tributação. Merece menção a proposta de uma agenda de pesquisa para um possível campo de finanças públicas comportamentais (SLEMROD, 2004).

A crise financeira de 2008 conferiu destaque à tributação, que foi utilizada de formas diversas. As medidas tributárias exerceram papel fundamental nas políticas anticíclicas adotadas. Numa ação preliminar nos EUA, em 2008, o **Economic Stimulus Act**, do governo Bush, concedeu incentivos fiscais de até 150 bilhões de dólares. Na União Européia, em 2008, por meio do **European Economic Recovery Plan for Growth and Jobs** foram fornecidos estímulos fiscais de até 200 bilhões de euros (HEMMELGARN, NICODÉME, 2010, p. 18). A redução de tributos, notadamente sobre o consumo, foi a principal medida adotada no Brasil no campo da política tributária.

A continuidade da crise financeira provocou a deterioração das condições fiscais e a incerteza da sustentabilidade da dívida pública, tanto no âmbito americano como europeu, resultando na proliferação de propostas, entre outras, de elevação da tributação como solução dos problemas fiscais.

A necessidade de elevação da receita pública, numa conjuntura em que os potenciais contribuintes em âmbito mundial estão pressionados pelo desemprego e pela redução de renda, causados pela crise financeira, determinou, no âmbito da política tributária, a discussão da necessidade de redistribuição da carga tributária. No âmbito da administração tributária, a discussão remete a um novo papel para a autoridade tributária, para atuar como agente da justiça fiscal. Tais fatos são constatados a partir da agenda da International Tax Dialogue Global Conference 2011¹, ocorrida na Índia, que elegeu “Tributação e Desigualdade” como tema.

1.2 PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

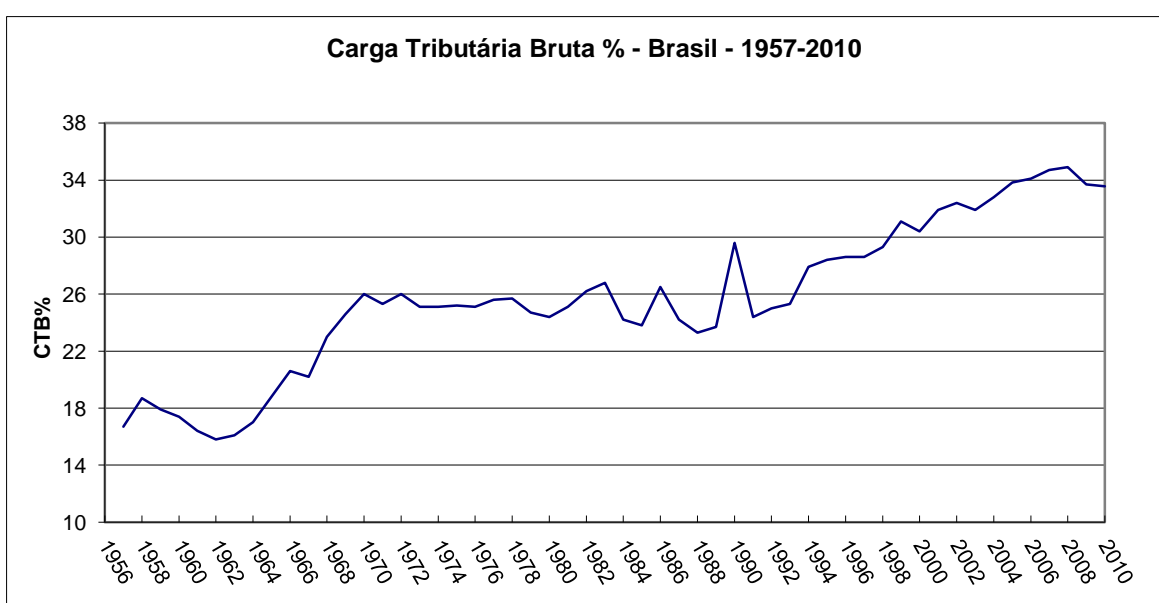
Como base para a compreensão da motivação desta tese, elaborou-se, a seguir, uma análise sumária de aspectos recentes da situação tributária brasileira. Preliminarmente, deve-se esclarecer que os problemas tratados são de natureza econômica e não esgotam o elenco de questões relativas à tributação. A tributação trata da extração de recursos privados para a produção de bens e serviços públicos. É um fato econômico, porém regulado no âmbito

¹ O *International Tax Dialogue* é um fórum mantido pela OCDE, Banco Mundial, FMI, Comissão Européia para Tributação e União Aduaneira, BID e Centro Interamericano de Administração Tributária.

jurídico e sujeito à influência política. Assim, parte dos problemas da tributação, especialmente no caso brasileiro, são atribuídos à legislação tributária e esses problemas não são o foco deste trabalho.

A carga tributária brasileira, medida como a relação percentual do total de tributos arrecadados sobre o PIB ², a partir de 1995 estabeleceu um novo padrão de comportamento e apresentou um crescimento espetacular, rompendo o patamar de 26% estabelecido na década de 1970, e atingiu 36% do PIB, conforme o gráfico a seguir, que apresenta o comportamento da carga tributária bruta brasileira (CTBB).

Figura 1 - Carga Tributária Bruta Brasileira %



Elaboração do autor

Fontes: 1957 a 2009, IBGE – 2010, RFB.

Apesar da elevação contínua da carga tributária, o seu ritmo de crescimento apresenta decréscimo, indicando a proximidade do limite do sistema tributário. Assim, o sistema demonstra sinais de “*fadiga tributária*”, que se caracteriza pela dificuldade de continuar expandindo a arrecadação sobre a base tributária atual. Traduzindo a *fadiga tributária* em números, enquanto a média das cargas tributárias do quadriênio 1999/2002 cresceu 3,2%, em relação à média de igual período anterior; já no quadriênio 2003/2006 o

² O IPEA utiliza também um conceito de Carga Tributária Líquida, que resulta da diminuição dos valores de transferências e subsídios do valor da Carga Tributária Bruta. Segundo o “Comunicado da Presidência Nº 23”, emitido pelo IPEA, “Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público”, de junho de 2009, o valor, em 2008, da Carga Tributária Líquida Brasileira foi 15,3% do PIB, enquanto a Carga Tributária Bruta foi 35,8%.

Disponível em: http://www.ipea.gov.br/sites/0002/comunicado_presidencia09_07_07_ComunicaPresi_23_CargaTributaria.pdf

ritmo de crescimento desacelerou e a média das cargas tributárias cresceu 2,4% sobre o quadriênio anterior (SANTOS, GOBETI, RIBEIRO, 2008). Sob o aspecto qualitativo, a *fadiga tributária* se manifesta, no âmbito político, pela resistência da sociedade contra as tentativas de elevação da tributação, como a rejeição pelo Congresso da CPMF, bem como, no âmbito econômico, pelo aumento da sonegação e da informalidade, que chegou a atingir 40,0% do PIB em 2005, contra 39,6% em 1999 (SCHNEIDER, BUEHN, 2007, p. 18).

O sistema tributário está perdendo a capacidade de produzir receita. Isso não é preocupante no curto prazo, pois a carga tributária brasileira, de aproximadamente 1/3 (um terço) do PIB, assemelha-se à média da OCDE, apesar da renda *per capita* brasileira, US\$ 6.855, ser significativamente menor que a média da OCDE, US\$ 32.664, conforme dados de 2007³. Assim, em termos quantitativos, a carga tributária brasileira representa uma situação bastante positiva quanto à capacidade de extração de receitas.

No caso brasileiro, mais relevante que a produtividade do sistema tributário é a qualidade da receita gerada. A qualidade do sistema se refere a duas características principais: a eficiência, que reflete a interferência da tributação na alocação de recursos na economia, e a equidade, que reflete a distribuição do ônus do tributo na sociedade

A tributação brasileira apresenta características de ineficiência e falta de equidade, pois aproximadamente 2/3 (dois terços) da arrecadação é obtida da tributação sobre o consumo. O efeito da tributação sobre o consumo é mais perverso sobre as classes de menor renda, que comprometem maior parcela de seus rendimentos em bens de consumo. Além deste efeito imediato, a incidência da tributação sobre o consumo causa a ineficiência do sistema econômico, pois o impacto do aumento do tributo sobre os preços, de forma geral, reduz as possibilidades de consumo e, em consequência, reduz também a produção, o emprego e, por fim, afeta o investimento e as possibilidades de crescimento e desenvolvimento econômico.

A desoneração tributária tem se tornado um clamor da sociedade brasileira. Durante a crise financeira internacional de 2008, a redução temporária de tributos em setores como automotivo, eletrodomésticos e construção civil (em par com a disponibilidade de crédito) resultou em um aumento significativo da demanda e reforçou as posições mais liberais que defendem a redução da tributação.

³ Fontes: dados Brasil - Human Development Report, ONU, disponível em <http://hdr.undp.org>
dados OCDE – disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/823762510007>

Por outro lado há grupos que defendem o aumento de alíquotas de impostos sobre a renda, criando alíquotas de 5% para rendas de novecentos reais, até alíquotas de 45% para rendas acima de oito mil reais (SOARES et al, 2010, p. 244). Essas propostas são simplistas, carecem de legitimidade, viabilidade política e administrativa (o custo de arrecadação de tributos das faixas de baixa renda tornaria o sistema improdutivo), além de olvidar a teoria da sonegação. Adicionalmente, a tributação da renda está associada a baixas taxas de crescimento econômico (ARNOLD, 2008), o que é relevante devido à pretensão brasileira de crescimento econômico. A elevação de alíquotas de Imposto de Renda atingiria principalmente a classe média, o que reduziria a demanda e as pretensões de crescimento.

No Brasil, parte significativa das rendas típicas de classes de rendas elevadas é decorrente da remuneração de capital, como dividendos, juros sobre capital próprio, entre outros, que não estão sujeitas à tributação. Diante disso, antes de aumentar alíquotas de Imposto de Renda, dever-se-ia ampliar bases de incidências tributárias, atuando-se prioritariamente sobre a elevada sonegação, fenômeno ainda pouco estudado no Brasil. Deve-se considerar, ainda, que, além da tributação, processos distributivos podem ser efetuados, entre outros, por distribuição direta de renda, que é considerada mais eficiente por respeitar a liberdade de escolha do indivíduo e contribuir para eficiência da alocação e, sob o ponto de vista da transparência, permite a imediata identificação dos beneficiários. Ressalte-se que os processos de distribuição direta não estão livres de desvios, como qualquer ação humana.

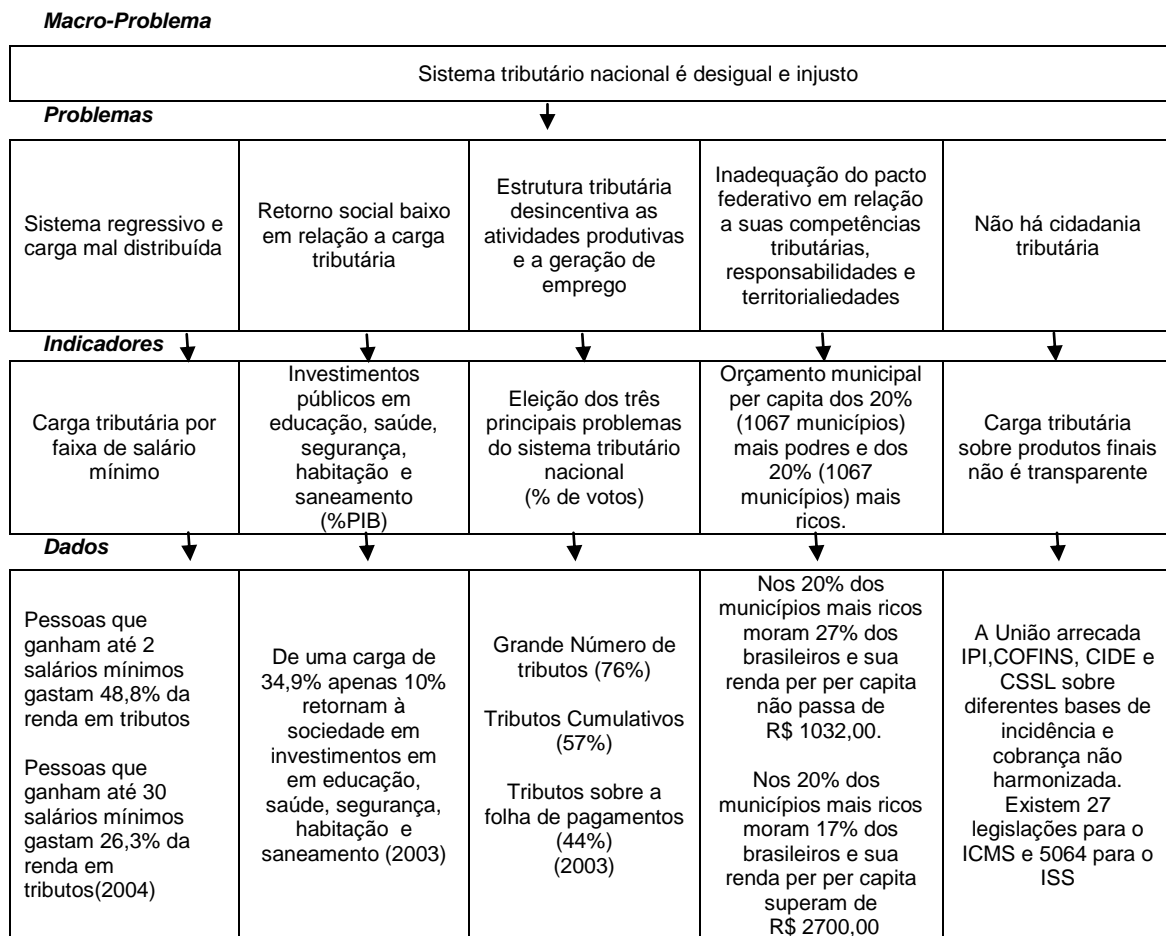
Alguns dos problemas, acima mencionados, são reconhecidos no âmbito do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), criado para assessorar a Presidência da República, conforme apresentado na figura 2, a seguir formulada pelo Observatório da Equidade do CDES.

Não se pretende aqui analisar os problemas do sistema tributário segundo o CDES. Entretanto, deve-se ressaltar, com surpresa, o fato de o CDES não listar a evasão fiscal como um elemento central entre os problemas do sistema tributário, apesar de o relatório do CDES reconhecer a informalidade como um problema (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2011). Porém, a evasão transcende a informalidade. O fato de se promover a formalização de empresas e do registro de empregados, não afasta a gravidade da evasão fiscal no país, seja sob a forma da elisão, decorrente de aproveitamento de meios legais para o não recolhimento de tributos, seja pela sonegação utilizando meios ilegais para não pagar tributo. Reproduz-se, assim, uma condição moral, historicamente vigente na sociedade brasileira, da não resolução dos problemas via confrontação, uma vez que o combate à sonegação se faz, como regra, por

meios coercitivos. Nesse sentido, deve-se registrar o trabalho pioneiro de Paulo Nogueira Batista Jr, “*Fiscalização Tributária no Brasil: uma perspectiva macroeconômica*” (2001), que ressaltou a necessidade de se tratar a fiscalização tributária como um fator estratégico, em suporte à solução de problemas macroeconômicos do país.

Assim, o problema da tributação brasileira é complexo. Trata-se de manter o nível da carga tributária de forma a possibilitar ao governo cumprir suas funções, entretanto efetuando a arrecadação com maior eficiência e equidade. Observe-se que parte deste problema decorre da própria disparidade da distribuição de renda, pois quanto mais desequilibrada a distribuição de renda, mais complexo se torna promover a equidade na incidência dos impostos. Além disso, as preocupações no nível macroeconômico padecem da deficiência de conhecimento dos processos no nível microeconômico. Assim, essa tese tem uma perspectiva microeconômica, no sentido de contribuir com a redução do desconhecimento nesse campo.

Figura 2 : Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional



Fonte: Presidência da República (2011)

1.3 OBJETIVO DA PESQUISA

As propostas de soluções para problemas dos sistemas tributários têm sido, com frequência, as reformas tributárias (STEWART, 2002). No caso brasileiro, existem várias propostas de reformas tributárias, entretanto não há consenso técnico ou, principalmente, político que viabilize a adoção de uma das propostas.

Diante das dificuldades políticas para a aprovação de uma reforma tributária, as autoridades tributárias devem ser proativas e devem implantar estratégias que reduzam os problemas tributários, utilizando os recursos de que dispõe. Assim, o objetivo desta tese é: examinar alternativas para a autoridade tributária federal, por meio de seus próprios recursos, assegurar a arrecadação necessária à sustentação das funções exercidas pelo Estado, sob uma interpretação “*penrosiana*”⁴ da Visão Baseada em Recursos (VBR).

A utilização da Visão Baseada em Recursos remete a questão da tributação para o âmbito microeconômico, focando especificamente a organização tributária federal e sua atuação na gestão da política tributária. Há poucas pesquisas quanto à variação da arrecadação em relação à gestão tributária, ainda que a capacidade institucional de gerenciamento seja reconhecida como uma fonte de fragilidade fiscal (LUPORINI, 2006, p. 13). A arrecadação tributária no Brasil é normalmente analisada sob o aspecto macroeconômico, utilizando indicadores como a elasticidade dos tributos em relação ao crescimento do PIB e à variação das alíquotas.

A tarefa proposta é complexa e as pesquisas são incipientes, como afirma Richard Bird, um dos maiores especialistas mundiais em tributação:

“Assessing the relation between administrative effort and revenue outcome is by no means a simple task. Work on this subject has barely begun in developed countries (OECD 2009), and despite a few pioneering efforts (Gallagher 2004) we know almost nothing about this critical dimension of taxation in developing countries.” (BIRD, 2009, p. 11) Sublinhei.

O desempenho dos órgãos tributários em promover o crescimento da arrecadação é uma questão chave no sucesso dos governos (WHAITES, 2008, p. 7). O montante crescente de recursos necessários às políticas públicas, a longevidade da população e a deterioração do meio-ambiente estão exigindo mais recursos públicos. Assim, além de

⁴ Atribui-se à Edith Penrose, em 1958, a formulação teórica originária da Visão Baseada em Recursos.

diversos governos nacionais, organismos multilaterais, como o Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional (FMI) e a OCDE pesquisam modelos para a estrutura e ação dos órgãos tributários. Em particular, têm sido emitidas recomendações para o desenvolvimento de esforços na mensuração da obediência tributária.

Uma estratégia básica de gestão tributária é ampliar a base de contribuintes, possibilitando a diminuição das alíquotas de tributos, para um mesmo volume de arrecadação⁵. Isto possibilita maior eficiência e equidade no sistema tributário, com impacto imediato no desenvolvimento. Esta estratégia se contrapõe às propostas simplistas e esgotadas de elevação de alíquotas, frequentemente adotadas no Brasil. A ampliação da base de contribuintes pode ocorrer por meio de: maior conscientização dos contribuintes em cumprirem suas obrigações tributárias, redução de divergências de apuração dos tributos ou, em último caso, promoção do recolhimento dos tributos de forma coercitiva. Nesse sentido é que deve ser entendida aqui a abordagem da estratégia, i.é, estratégias de prestação de serviços ou estratégias de arrecadação coercitiva. Portanto, não nos referimos à estratégia como resultado de algum método de planejamento estratégico, como DELPHOS, Balanced Score Card (BSC), ou outros.

Esta tese tem por **objetivo geral** contribuir para a melhoria da capacidade do Estado Brasileiro de arrecadar os tributos da sociedade, tendo em conta as restrições institucionais do Estado, os recursos disponíveis à organização tributária e as estratégias de repressão e\ou prestação de serviços, internacionalmente utilizadas neste contexto.

Como **objetivos específicos**, pretende-se:

- 1) mapear os recursos disponíveis à atuação da autoridade tributária;
- 2) elaborar um modelo empírico para avaliação do uso desses recursos;
- 3) identificar a existência de sensibilidade dos contribuintes ao uso dos recursos;
- 4) mensurar o grau de eficiência de resposta dos contribuintes à utilização destes recursos; e
- 5) proceder à análise qualitativa dos resultados, examinando possíveis alternativas de atuação da autoridade tributária.

⁵ Esta estratégia é denominada BBLR - Broad Base and Low Rate – e visa manter a arrecadação, aumentando o número de contribuintes e reduzindo as alíquotas.

Espera-se identificar alternativas viáveis de condução da política tributária que possibilitem maior controle do contribuinte, promovam a obediência tributária, reduzam a sonegação no âmbito federal e possibilitem o desenvolvimento econômico, em face do esgotamento da política corrente de simples elevação dos tributos diante da resistência da sociedade a tal prática. Ainda que a pesquisa seja conduzida no âmbito da tributação federal, as eventuais conclusões podem servir como referências para os níveis estadual e municipal.

1.4 ESTRUTURA DA TESE

Esta tese contém 6 capítulos, incluindo esta introdução em que são expostos o tema a ser abordado, os problemas envolvidos e o objetivo geral. O capítulo 2 faz uma revisão da literatura relativa ao tema, partindo de uma perspectiva histórica geral, coerentemente com a abordagem institucionalista em que se fundamenta a tese. É mencionado o marco da análise teórica da tributação presente em Adam Smith e David Ricardo. São examinados os temas da fronteira de pesquisas na análise da tributação e, principalmente, as abordagens dominantes: econômica, administrativa e institucional, bem como os princípios da Visão Baseada em Recursos, utilizados nessa tese.

Por sua vez, o capítulo 3 explicita a metodologia da pesquisa, apresentando as questões a serem respondidas e a relevância da pesquisa. Ressalte-se a apresentação de uma tipologia de estudos que utilizam a fundamentação teórica da VBR, de forma a enquadrar metodologicamente a pesquisa realizada no panorama geral das pesquisas empíricas fundamentadas na VBR.

O estudo do ambiente tributário brasileiro no âmbito federal, onde foi aplicada a pesquisa, é tratado no capítulo 4. São abordados aspectos normativos e positivos da política tributária, relativos à estrutura do sistema tributário, bem como a organização e atuação da administração tributária na condução da política tributária.

O capítulo 5 expõe o modelo empírico utilizado e descreve o seu desenvolvimento, incluindo o aprofundamento do tratamento econométrico, que possibilitou confirmar a hipótese formulada. Os resultados são, também, analisados qualitativamente no capítulo 5, recorrendo-se, sempre que possível, à comparações internacionais. As conclusões e propostas para pesquisa e ações da administração tributária são apresentadas no capítulo 6, em que se pode constatar que pequenas ações institucionais propiciariam contribuições significativas para a solução dos problemas da tributação brasileira.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Na revisão da literatura foram analisados textos de autores clássicos e contemporâneos, buscando bases para trabalhar uma nova abordagem da tributação. Os textos indicam que em contraposição à abordagem ortodoxa da tributação, o “*mainstream*”⁶, de natureza predominantemente econômica e pressupostos de decisões individuais, racionais e amorais, surgem novas abordagens que consideram aspectos comportamentais, institucionais e os recursos, tangíveis e intangíveis, das organizações tributárias como forma de influenciar o comportamento dos contribuintes para o cumprimento das obrigações tributárias. Isso não significa a total ruptura com a teoria da tributação clássica, mas, sim, o seu aprimoramento, por meio da adoção de soluções fundadas em premissas mais realistas.

A tributação, genericamente conceituada como o conjunto de atividades relativas à geração da receita pública, é uma atividade interdisciplinar (IUDICIBUS, POHLMANN, 2006). Isso motiva a existência de farta literatura sob diversas visões isoladas e, por outro lado, dificulta a delimitação do escopo de pesquisas em tributação, principalmente quando se incorre na integração de diversos campos.

A atenção que a tributação tem despertado motivou estudos metodológicos recentes, que reconhecem as dificuldades do campo e, adicionalmente, resultaram na ampliação da natureza do próprio conceito de tributação, como bem resume McKERCHAR:

“Taxation is not a discipline in its own right, but a social phenomenon that can be studied through various disciplinary lenses. Commonly, taxation attracts researchers from the disciplines of law, accounting, economics, political science, psychology and philosophy. This disciplinary backgrounds are each understandably narrow and, in spite of researchers being no doubt experts in their respective fields, it can be challenging to apply their skills and knowledge to the complexities of research problems that emanate from the study of taxation” (McKERCHAR, 2008, p. 5), sublinhei.

Diante dos vários trabalhos em áreas como as citadas acima, a revisão de literatura, realizada com fins de obter a adequada integração de conhecimentos, privilegiou sempre que possível: a abordagem de textos clássicos de economia como alguns escritos por SCHUMPETER, SMITH e RICARDO; as fontes de referências internacionalmente reconhecidas como Social Science Network Research(SSRN); os estudos produzidos por organismos multilaterais, como OCDE, FMI e o Banco Mundial; bem como os estudos decorrentes de esforços de integração de áreas de conhecimento e pesquisas exploratórias.

⁶ O termo “*mainstream*” é aqui utilizado no sentido de campo de estudo que se fundamenta em referências teóricas ortodoxas.

A revisão menciona abordagens exploratórias e detalha as abordagens tradicionais na sequência em que o tema é tratado contemporaneamente: abordagem econômica, administrativa e institucional, ainda que a evolução da tributação não tenha seguido tal sequência. A tributação é um fenômeno social presente desde a origem das sociedades, como registram textos sagrados. As primeiras abordagens teóricas da tributação foram realizadas por Adam Smith e David Ricardo. Anteriormente a análise teórica, regras e costumes sociais influenciavam a tributação. Assim, ao longo do desenvolvimento histórico da tributação, a influência das instituições precedeu a análise da teoria econômica sobre o tema.

Como anteriormente observado, sob o aspecto econômico, a tributação é frequentemente abordada em relação às questões de eficiência e equidade. Aqui se incluiu também a análise econômica da sonegação, pela relevância como referencial teórico pouco difundido no Brasil. No âmbito administrativo, a análise se refere à capacidade do Estado de operacionalizar o sistema tributário. Entretanto, esses aspectos são insuficientes segundo alguns autores, pois análises comparativas permitem verificar que países de condições semelhantes de desenvolvimento possuem estruturas tributárias e capacidades de arrecadação distintas. Tal situação pode ser explicada pelas diferentes trajetórias políticas e institucionais desses países, que determinam o comportamento da tributação. A história e as instituições são elementos relevantes na definição da tributação.

Assim, a par das teorias econômicas da tributação, também devem ser analisados fatores históricos, filosóficos, sociais e institucionais, reconhecidos como relevantes. Esta diversidade de abordagens da tributação, bem como do gasto público, descortina um possível novo campo de estudo sob a denominação de Finanças Públicas Comportamentais, em que se reconhece que a racionalidade da solução técnica é permeada por aspectos idiossincráticos, determinados por fatores sociais, seja a política, a cultura, ou qualquer ação de racionalidade limitada, que por vezes predominam na decisão do indivíduo.

A premissa de racionalidade, na forma defendida pela ortodoxia econômica, está enfraquecendo juntamente com o individualismo metodológico, que também fundamenta a abordagem da economia comportamental. Ambos, racionalidade e individualismo metodológico, são pressionados pelo ressurgimento de propostas que privilegiam a ação coletiva e apontam para um diálogo entre a economia e a sociologia tributária.

Por fim, examinam-se abordagens teóricas institucionais, uma vez que a abordagem aqui pretendida, apesar de reconhecer a importância da decisão do indivíduo,

privilegia a possibilidade da ação das instituições causar uma mudança de comportamento social, como proposto por HODGSON. Desta forma, o centro de referência se desloca da decisão do indivíduo para a ação das instituições. Em particular, a ação institucional é vista como a possibilidade de a administração tributária criar condições que favoreçam o aumento da eficiência e da equidade da arrecadação de tributos, através da gestão estratégica. A alocação dos recursos pela autoridade tributária é tratada a partir da abordagem teórica da Visão Baseada em Recursos (VBR).

2.1 REFERENCIAIS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO OCIDENTAL

A afirmação de SCHUMPETER sobre a relevância da **história fiscal** tornou-se um argumento definitivo para a necessidade do estudo deste ramo da história visando entender a trajetória econômica dos países: *“La historia fiscal de un pueblo es, sobre todo, parte esencial de su historia general. De la sangría de las naciones que la necesidad económica de los estados requiere y del empleo que se de a su resultados emana una enorme influencia en el destino de los países.”* (SCHUMPETER, [1918], p. 149).

Ainda que a tributação tenha assumido formas diversas ao longo da história, o aspecto aqui sustentado é que as grandes transições dos períodos históricos tiveram como um elemento fundamental a questão da legitimação da tributação por meio de seu uso para benefício coletivo, confrontando-se com a apropriação do benefício por poucos. A solução deste conflito resultou em surgimento, desaparecimento e reconfiguração de Estados. Será possível constatar a seguir que muitas questões e práticas tributárias atuais são recorrentes, já verificadas em momentos históricos anteriores.

Uma conceituação contemporânea de tributo é o recurso pecuniário que o indivíduo p. a ao Estado para uso em benefício coletivo. Entretanto, em outras fases da civilização, a tributação foi resultado de guerras. Por não existir uma economia monetizada, o tributo se caracterizou por p. amentos em espécie ou até mesmo no trabalho gratuito para o Estado. As referências históricas a seguir se restringem às que são consideradas relevantes à sociedade ocidental, pois tratam de temas que repercutem desde a antiguidade até os dias atuais, explicitados sob nova retórica.

2.1.1 A Origem Judaico-Cristã da Tributação Ocidental

As primeiras referências à tributação na sociedade ocidental surgem nos escritos sagrados do Pentateuco, para os judeus, ou Antigo Testamento, para os cristãos. Por esta tradição, um judeu de nome José, descreveu e interpretou o sonho do faraó do Egito, em que “sete vacas gordas” eram devoradas por “sete vacas magras”. As “vacas gordas” representavam um período de prosperidade, seguidos de um período de penúria, representado pelas “vacas magras”. Questionado quanto à solução da situação, José formula a seguinte proposta normativa: que fosse arrecadado um quinto das rendas da terra no tempo das “vacas gordas”, acumulando cereais que seriam posteriormente utilizados no tempo das “vacas magras”. Tal medida foi efetivamente implementada e permitiu, à época, simultaneamente, a estabilização do consumo e a aquisição, pelo faraó, de todas as terras do Egito (GENESIS, cap. 41 e 47).

Após o tempo de José e ascendendo ao governo um novo faraó, este impôs uma pesada carga tributária sobre os judeus, como forma de evitar que a população judaica superasse a egípcia (EXÔDO, cap. 1, versículos 10 e 11), fato que originou a saída dos judeus do Egito. Este relato demonstra, já na antiguidade, tanto o bom uso do tributo, como instrumento de política anticíclica através da formação de poupança em tempos de “vacas gordas” e gasto público na fase das “vacas magras”, quanto o mau uso, como instrumento de confisco impondo sacrifícios e opressão à população, desde quatro milênios, nos primórdios da civilização.

Em que pese a origem comum da tradição judaica e cristã, a tradição cristã efetivamente exerceu a influência fundamental na construção da sociedade ocidental e traçou curso próprio. No texto sagrado cristão, o Novo Testamento ou Evangelho, o fato relevante para a tributação é o aspecto **ético** da tributação, na medida em que é questionada a legitimidade do pagamento do tributo, a exemplo do que ocorre com modelos econômicos contemporâneos. A questão central recai somente sobre a ética do pagamento do tributo, pois a finalidade do uso dos recursos da tributação não era objeto de discussão face à imposição das normas definidas no âmbito do império romano.

No evangelho segundo Mateus (ele próprio um cobrador de tributos) encontra-se o relato de um diálogo ocorrido na entrada da cidade de Cafarnaum em que o apóstolo Pedro é questionado por um cobrador de tributos se ele e Jesus não pagavam impostos

(MATEUS, Cap. 17, versículo 27), ao que Jesus responde “sim”. Verifica-se, ainda, o diálogo em que Jesus, questionado se é lícito aos judeus p. arem imposto aos romanos, Jesus responde “*Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus*”, (MATEUS, Cap. 22, versículos 17 a 21), o que ratifica o pagamento do tributo, pois as moedas usadas no pagamento dos tributos tinham a esfinge de César, como era costume à época marcar a propriedade com a identificação do proprietário. Em ambas as situações, os escritos sagrados ratificam a obediência à exigência tributária.

Também o apóstolo Paulo se manifestou aos cristãos de forma expressa quanto ao pagamento do tributo em sua carta aos Romanos: “*Pelo que é necessário que lhe estejais sujeitos, não somente por causa da ira, mas também por causa da consciência. Por esta razão também p. ais tributo*” (ROMANOS, Cap.13, versículos 5 a 8).

A conclusão da análise dos textos sagrados é que a ética cristã é inequívoca quanto à necessidade da obediência tributária, portanto o pagamento do tributo era uma norma moral. Porém, em que pese a grande influência da doutrina cristã, seja na forma do catolicismo ou nas denominações reformistas, a questão do pagamento do tributo é um valor social não absorvido em boa parte da sociedade ocidental, a ponto de a questão central em modelos econômicos ortodoxos contemporâneos de tributação ser a discussão da decisão do indivíduo de p. ar ou não p. ar o tributo. A insuficiência da norma moral como determinante da obediência tributária é complementada por ações coercitivas legais para que se p. ue o tributo.

2.1.2 A Tributação na Grécia Antiga

A questão tributária também é referenciada no âmbito da cultura grega antiga, outro pilar da civilização ocidental. Os aspectos a serem ressaltados na influência grega são a organização de um sistema tributário, a busca da justiça e a contribuição da tributação para este fim, bem como a criação do primeiro sistema privatizado de cobrança de tributos.

Sob o aspecto positivo, por volta do século IV A.C., durante o período áureo, a fonte de financiamento do Estado eram as taxas sobre o comércio exterior, que financiavam a infraestrutura. A tributação grega também se baseava nas *liturgias* – que eram doações destinadas a financiar atividades públicas (espetáculos teatrais, jogos e festivais) e serviços religiosos (WEBBER , WILDAVSKY, 1986, p. 97).

Era esperado que os cidadãos ricos contribuíssem para a manutenção do Estado, **como dever moral e religioso**. A tributação direta, inicialmente, era vista como um atentado à liberdade. Entretanto as necessidades de defesa provocaram profunda modificação na tributação. Diante de ameaças ao território grego, inicialmente, era exigido aos cidadãos ricos o alistamento compulsório para a defesa da Grécia. Esse sistema de defesa se mostrou ineficiente. Assim, foram impostas contribuições regulares (*eisphora*) através da tributação direta, sobre o capital e a riqueza, para financiamento da defesa sob a responsabilidade de um exército profissional (WEBBER, WILDAVSKY, 1986,p. 103, 104) .

O sistema tributário grego foi operacionalizado inicialmente por meio de agentes públicos, indicados por um conselho. Com o desenvolvimento da sociedade grega, e em particular a monetização da economia, diante da limitação dos métodos de controle da administração pública, à época, e do reduzido quadro de servidores públicos, foi criado um novo sistema de arrecadação baseado em cobradores privados, denominados *Telonai*, que anualmente disputavam as concessões da cobrança de tributos através do pagamento de adiantamentos de receitas ao estado.” (WEBBER, WILDAVSKY, 1986,p. 113).

A cobrança privatizada de tributos se reproduziu em diversos períodos ao longo da história em diversas sociedades, inclusive no Brasil colonial. WEBBER, WILDAVSKY argumentam que esse sistema caracteriza um uso alternado de hierarquia e mercado como forma de execução da arrecadação tributária: “*as the hierarchy reached its limits, it was supplanted by market methods*” (WEBBER, WILDAVSKY, 1986, p. 113). A cobrança privatizada de tributos apresentou como grande problema o fato de que o contratador da concessão, tendo quitado o débito com o Estado, obtinha seu lucro a partir do máximo de tributo que pudesse extrair do seu território. A coerção e ameaças eram utilizadas como meios de cobrança.

Sob o aspecto normativo, a tradição grega, retratada nos Diálogos de Platão, que relata os ensinamentos de Sócrates, traçou princípios de tributação controversos, porém alguns absorvidos pela cultura ocidental e utilizados contemporaneamente. Deve-se observar que as proposições de Sócrates, entre outros objetivos, buscavam estabelecer uma “cidade justa”, que no contexto grego, à época, representava a criação de um Estado justo. Para Sócrates, a maior das injustiças no âmbito do Estado era permitir a excessiva pobreza ou a excessiva riqueza.

Em “A República” pode-se verificar a relutância de alguns cidadãos em pagar o tributo, como argumenta a exposição do personagem Trasímaco: *“...nos assuntos do Estado, quando se trata de pagar tributos, no que se refere a uma idêntica propriedade, o homem justo paga mais e o injusto paga menos, entretanto, quando o Estado se põe a distribuir riqueza, o justo nada obtém, ao passo que o injusto se locupleta.”* (PLATÃO, [2006], A República, Livro I, 343,d). O personagem Trasímaco representava a contestação dos objetivos propostos por Sócrates.

Para cumprimento dos objetivos no âmbito da vida social, a busca da justiça e a criação da harmonia entre os cidadãos, Sócrates manifestou duas preocupações de natureza econômica. Inicialmente, em “A República”, Sócrates conclui que *“a riqueza e a pobreza tornam piores tanto o artesão quanto os seus produtos”*, pois o artesão rico torna-se ocioso e negligente, por outro lado o artesão pobre, sem dispor de meios para executar seu trabalho, produzirá produtos de má qualidade (PLATÃO, [2006], A República, Livro I, 421, c, 422).

A segunda preocupação de Sócrates era que a má distribuição da riqueza e a concentração dos recursos provocam prejuízos à harmonia social, pois se tornam um fator de desagregação social: *“Os bens dos cidadãos terão que estar distribuídos de uma maneira a não suscitar conflitos intestinos, caso contrário, no caso da presença de pessoas que mantêm antigas disputas entre si, os indivíduos humanos de livre e espontânea vontade não progredirão na construção política senão tiverem um mínimo de senso”* (PLATÃO [1999], p. 213). Os conflitos não se limitam às pessoas, individualmente consideradas. A história registrou lutas de classes, dentro de contextos liberais ou comunistas, motivadas pelo conflito da miséria contra a riqueza.

As propostas de Sócrates para o tratamento da tributação serviram de base para muitas práticas contemporâneas. A proposta para distribuição de renda e riqueza é atual e muito avançada. Sócrates defendia o estabelecimento de uma linha mínima de pobreza correspondente à renda produzida por um lote, fato já admitido em sociedades contemporâneas, como nos programas sociais brasileiros. Além disso, Sócrates avança ao propor a necessidade de o Estado definir um limite máximo da riqueza, atribuindo a delimitação da riqueza ao legislador. Sócrates propõe, também, a recompensa por denúncia de sonegação, prática já adotada nos EUA, onde o denunciante recebe até 30% do valor arrecadado. De particular interesse para o caso brasileiro nos dias atuais é a proposta que se traduz contemporaneamente em quebra de sigilo fiscal, por meio da proposta de Sócrates de divulgação pública por escrito da totalidade das posses, como forma de controle da distribuição da riqueza:

“A totalidade da propriedade adquirida de todos os indivíduos acima de seu lote será divulgada publicamente por escrito e ficará sob a guarda de magistrados designados pela lei, de sorte que os direitos legais pertinentes a todos os assuntos relativos à propriedade possam ser de fácil deliberação e perfeitamente claros” (PLATÃO[1999], p. 223).

Aristóteles, divergindo de Sócrates, defendia a propriedade privada e remeteu o problema para o campo da práxis. Assim, para Aristóteles a riqueza, por si só, não era um mal e não era necessário expropriá-la, desde que ela fosse utilizada para o bem comum:

“O mais doce dos prazeres é auxiliar os amigos, os hóspedes, os companheiros, e ele não pode ser obtido a não ser por meio da posse individual. Destrói-se este prazer quando se exagera o sistema da igualdade política [...]. O homem generoso não poderia praticar qualquer ação liberal, pois que a liberalidade só aparece segundo o uso que se faz de sua riqueza. Tal legislação tem um aspecto em que parece estar impregnada de amor pela humanidade.” (ARISTÓTELES, Política, livro II, c.2, §6-8).

Um aspecto relevante é constatar que a atualidade da discussão quanto ao pagamento de tributos e à equidade da distribuição da riqueza, seja entre cidadãos, classes ou entre nações, é continuidade de um debate milenar que, apesar de não ter atingido uma resposta universal, conseguiu alguns avanços.

2.1.3 A Tributação Romana

A ascensão e o domínio da cultura romana representou a subordinação da tributação aos interesses do projeto de expansão do Estado, conduzidos pelas classes dominantes em Roma, políticos e militares. A tributação romana desviou o foco da destinação do tributo em benefício do cidadão e da sociedade, que prevalecia nas antigas culturas judaico, grega ou cristã. Ainda que parte destas culturas tenha se miscigenado à cultura romana, seja pela estruturação política sob a forma republicana ou pela conversão ao cristianismo no período de reunificação do império romano, a tributação romana se subordinou aos interesses do Estado, desvinculando-se do benefício à sociedade.

Na fase áurea do império, as nações derrotadas pelos romanos eram as fontes da arrecadação, aliviando a população romana de maior carga tributária. Por outro lado, a manutenção das campanhas militares de conquistas demandava mais recursos. A destinação da arrecadação dos tributos passou a privilegiar a ação expansionista e militar do império romano, que fazia da guerra a fonte de seu crescimento: *“Há ainda evidências de que o governo romano tenha contribuído para a prosperidade e comércio de determinadas províncias em virtude do auxílio que elas destinavam às tropas estacionadas em permanentes bases territoriais” (FARIAS JUNIOR, 2007, p. 69).*

O processo de “*municipalização*” consistia na implantação de instituições romanas nas províncias conquistadas, que tinham posições favoráveis à manutenção do império, bem como potencial de arrecadação a ser explorado. Atribuía-se às elites locais a tarefa espinhosa da coleta de tributos (FARIAS JUNIOR, 2007, p. 68). Na medida em que as fontes de recursos, seja ouro ou grãos, se tornavam mais distantes, principalmente ao norte da África, maiores eram as dificuldades do Estado: “*Crises monetárias e fiscais sacodem a sociedade romana. O ouro falta porque a balança comercial é deficitária. A moeda desvaloriza-se. Os preços sobem e daí resultam grandes perturbações sociais*” (DENIS, 1978, p. 67).

Nas crises que prenunciavam o fim do império romano, verificou-se o fortalecimento dos agentes do fisco como condutores das atividades econômicas do Estado, enquanto a política e a guerra tomavam as atenções do imperador: “*No início do século III d.C., a aristocracia, insurgida contra o poder imperial é esmagada por Caracala (211-217). O sistema municipal é modificado. Doravante a classe dirigente será em todo o império a dos colectores de impostos, responsáveis perante o imperador: os curiais.*” (DENIS, 1978, p. 67). A ascensão dos curiais no comando da economia não se faz ao acaso. A função de *curial* tornou-se hereditária e compulsória. Os curiais provinham de famílias romanas abastadas, que por vezes tinham como servos sábios gregos que atuavam como preceptores dos futuros curiais. Assim, os curiais integravam a elite romana e, a exemplo dos agrônomos gregos, eram dotados de conhecimentos e habilidades pouco comuns à época, que foram aplicadas na gestão econômica do império, pois a renda provinha da terra e as taxas eram impostas considerando, também, a fertilidade do solo.

Um aspecto relevante na transição da Antiguidade para a Idade Média é o fato que o próprio império romano, na tentativa de sua sustentação, estabelece as bases da formação da economia feudal. Em relação ao imposto, em particular, foram estabelecidas práticas para exploração de bases de incidência, por meio de fixação do homem no campo:

“O Estado cobra o imposto sobre os grandes proprietários ou sobre as aldeias de camponeses livres. Para facilitar a cobrança do imposto, procura ligar o agricultor à terra que cultiva. O camponês torna-se colono que não pode deixar a terra, nem casar-se fora do domínio ou da aldeia, nem alienar seus bens, sem a autorização do proprietário da terra.

Efectivamente, os grandes proprietários estão muito mais bem armados em face do fisco imperial.” (DENIS, 1978, p. 67)”.

No processo de expansão romana, ao lado de cada comandante romano seguia um curial responsável pela tributação nas terras conquistadas (o uso de força policial pelos agentes do fisco perdura até os dias atuais). A fronteira do império se expandia em áreas mais inóspitas e a crescente dificuldade da cobrança de impostos levava os jovens curiais a desertar

da função buscando refúgio nos mosteiros da cristandade que se instalavam ao longo da Europa. Convertidos à doutrina cristã, os jovens curiais aplicaram seus conhecimentos e habilidade para implantar a bem sucedida organização econômico-financeira da Igreja Católica, enquanto o império romano desaparecia. Não por acaso o órgão responsável pela administração econômico-financeira da Igreja Católica é denominado de “Cúria Romana”. A influência da cúria se fará presente até na formação do Estado português.

2.1.4 O Estado Fiscal na Idade Média e a Obra de Schumpeter

Enquanto a organização econômico-financeira da Igreja prosperava durante a Idade Média, a sociedade medieval se caracterizava pelas dificuldades de sustentação política e econômico-financeira. O exercício do poder de reis e príncipes era resultado de constantes embates e barganhas, até que ocorresse a solidificação dos Estados Nacionais ao fim da Idade Média.

A obra precursora SCHUMPETER, “**A Crise do Estado Fiscal**”⁷, datada 1918, expôs argumentos que explicitaram a formação do estado fiscal como forma de organização político-econômica. Deve-se ressaltar o mérito desta obra de Schumpeter, pois ela antecipou, em 1918, bases da teoria de formação do Estado que, posteriormente, em 1975, foi formalizada e difundida a partir da obra de Charles Tilly (TILLY, 2005).

As frequentes barganhas no exercício do poder e as dificuldades de governabilidade durante a Idade Média ocorriam devido ao fato que, de início, a posição do soberano pouco se diferenciava dos demais e consistia apenas em uma soma de direitos de outros nobres de menor poder. O príncipe (denominação do soberano segundo Maquiavel): “*era um primus inter pares.*” (SCHUMPETER, [1918], p. 161).

Na Idade Média, inicialmente, a extração de tributos não era fonte de recursos do soberano e sua principal receita era a renda de suas próprias terras, bem como alguns direitos feudais, como a senhoriagem e direitos de aduana, com o que o soberano custeava suas políticas. A insuficiência de recursos era a raiz dos problemas fiscais que gerou reformas administrativas da Idade Média entre os séculos XIII e XVI (SCHUMPETER, [1918], p. 156).

⁷ Schumpeter é considerado o precursor da Sociologia Fiscal (MOORE, 2004, p. 298).

Igualmente para Tilly e Schumpeter, a tributação tem um papel central no surgimento do Estado-nação. Coube a Schumpeter examinar profundamente o papel da tributação na formação do Estado nacional. A formação do Estado nacional resultou de uma ameaça externa que demandou o levantamento de recursos junto à sociedade, em face de o soberano não dispor de recursos suficientes para financiar a defesa do território.

É importante explicitar que o conceito de “**crise fiscal**”, conforme exposto por Schumpeter, não se refere simplesmente à insuficiência de recursos do soberano, mas sim a uma mudança social. O soberano tinha que: manter a corte, pois assim assegurava apoio da nobreza; manter as instituições que atendiam à população e, sobretudo, manter exércitos, cujas despesas foram definitivas para a insolvência do soberano e demandaram uma forma nova e irreversível de financiamento das ações do soberano. Como define Schumpeter : **“lo que queremos indicar por crisis de un sistema fiscal: um fracaso continuo, obvio, inevitable, devido a um cambio social inalterable.”** (SCHUMPETER, [1918] , p. 161), grifei.

O surgimento dessa nova estruturação fiscal é identificado por Schumpeter em face da ameaça turca no leste da Europa. Sob tais condições, a tributação foi consentida e se institucionalizou mediante um compromisso de uso dos recursos no interesse comum, previamente acordado. Assim, definiu-se o marco inicial da organização fiscal da sociedade ocidental, sustentada por tributos:

“El príncipe manifestó su insolvencia e indicó que asuntos tales como las guerras con los Turcos no eram simplemente un asunto personal suyo, sino una <<exigencia común>>. Los estamentos lo admitieron. En el momento em que hicieron esto se reconoció um Estado de asuntos que iba a desvanecer toda las garantías escritas contra las peticiones de impuesto.” (SCHUMPETER, [1918] , p. 161) .

Paralelamente ao surgimento do Estado fiscal, Schumpeter relata o surgimento de uma burocracia especializada e autônoma que arrecadava tributos e efetuava o gasto público, não submetida, ordinariamente, ao poder do soberano:

“Esto condujo al desarrollo de um sistema impositivo estatal, administrado por una burocracia de los Estados, llegó a su ponto culminante durante la segunda metade del siglo XVI y constituyó la base de la autonomia estatal también em otras materias. El Estado recién nacido adquirió una sólida estructura, creó su próprios órganos, se hizo un poder separado.” (SCHUMPETER, [1918], p. 162), sublinhei.

Adicionalmente, o Estado passou a arrecadar e efetuar gastos públicos com propósitos diferentes do solicitado pelo soberano. A ação do Estado Fiscal, agindo independente do soberano, conduziu a uma disputa nos estados nacionais pelo controle das receitas públicas. A evolução dos sistemas políticos provocou a mudança do poder sobre as receitas públicas. Segundo SCHUMPETER, os príncipes arrebataram o Estado Fiscal das

mãos das nações. Por sua vez as democracias modernas retiraram o controle do Estado Fiscal das mãos dos príncipes (SCHUMPETER, [1918], p. 162).

Na parte insular da Europa, a assinatura da Magna Carta, na Inglaterra, é o episódio mais conhecido do processo de formação do Estado fiscal. Entretanto a implementação se fez de forma diferenciada. A coleta de tributos era mantida sob o poder real e executada por meio de funcionários reais denominados *reevs*, que eram originariamente administradores das fazendas reais e progressivamente passaram a representar a jurisdição real também em outros problemas sociais nas demais terras, denominadas *shires*. A ampliação da jurisdição dos *shire reeves* (expressão originária do vocábulo *xerifes*), para além da coleta de tributos, contribuiu para solidificar o poder real mediante a administração da justiça na resolução de pequenas disputas locais entre colonos (STRAYER, 1986, p. 33 e 34).

2.1.5 As Origens Fiscais de Portugal e Brasil

A formação do Estado Fiscal, descrita por SCHUMPETER, ocorreu no âmbito da atual região da Alemanha e Áustria. Posteriormente, se reproduziu em direção à costa atlântica. Especificamente na península ibérica, o descobrimento de colônias nas Américas e Caribe, de onde se expropriavam recursos para financiar as metrópoles, amorteceu a relação conflituosa entre o soberano e a aristocracia, causando um atraso no desenvolvimento do fisco (COSTA, 2000, p. 54). Entretanto, a formação do Estado português não foge à teoria da formação dos Estados nacionais europeus.

Ao analisar a formação do Estado português, SHIKIDA, HILLBRECHT (2007), argumentam que o estabelecimento de direitos de propriedade sobre as terras se deu no interesse da defesa do território. Os que mais se destacavam na defesa do território contra os invasores mouros recebiam do poder real a concessão de terras ao sul do território português. Posteriormente, os próprios senhores passaram a substabelecer concessões. As concessões reais visavam à manutenção do monopólio da força, porém as concessões feudais: *“eram motivadas pelo desejo de manutenção de base tributária própria, obtida através da fixação da população nas terras dos respectivos senhores.”* (SHIKIDA, HILLBRECHT, 2007, p. 57). Tal situação se assemelha ao ocorrido no império romano, onde a fixação à terra foi determinada por decreto para assegurar as bases de tributação. No caso português, concedia-se direito de propriedade sobre a terra como forma de fixação da população.

O fortalecimento do poder real português sobre os senhores feudais pode ser avaliado pelos seguintes dados: as concessões feudais de terras no século XII representavam 1/3 do total, no século XIV não haviam mais concessões criadas por senhores feudais. Além disso, as alterações territoriais foram seguidas de alterações no sistema fiscal. Foram criados órgãos regionais, denominados “*almoxarifados*”, que eram incumbidos da arrecadação e da realização das despesas (idêntico processo se estabeleceria no Brasil colônia, através de provedorias). O pagamento do funcionalismo público ganhou peso nas despesas públicas e Lisboa aumentou em importância na arrecadação. As jurisdições fiscais e legais não eram coincidentes e também conflitavam com as da igreja, que tinha grande peso político à época. A existência de conflitos de jurisdição se reproduzirá na colônia brasileira, à época do império.

O poder político da igreja era tal que a criação da “*sis*”, um imposto instituído por Portugal para fazer frente às despesas militares para rechaçar a invasão de Castela, foi submetido à igreja: “*A criação deste tipo de imposto, embora inicialmente feito sob consulta à Igreja, passou a ser administrado através de consultas às Cortes*” (SHIKIDA, HILLBRECHT, 2007, p. 62). As cortes em Portugal resultaram da evolução das “*cúrias*”, que a exemplo do órgão romano, influía na administração fiscal: “*O acesso à modificação ou a criação de novos impostos se dava sob a consulta às Cortes. Tratava-se de uma espécie de “assembleia representativa” que se originou de um órgão de assessoramento real anterior, a Cúria.*” (SHIKIDA, HILLBRECHT, 2007).

Semelhante à eficácia e poder da burocracia descrita por SCHUMPETER na Europa feudal, na América Latina, durante o período colonial, a burocracia era igualmente essencial e seu controle formal ou informal era o centro das disputas. Mais que guerras de independência, as guerras do século XIX foram também parte de um processo de centralização do controle da burocracia local:

“The bureaucracy detailed every aspect of political and economic policy. There were recurrent crises over problem of agency. Wealth-maximizing behavior by organizations and entrepreneurs (political and economic) entailed getting control of, or influence over, the bureaucratic machinery. While the nineteenth century Wars of independence in Latin America turned out to be a struggle for control of the bureaucracy and consequent policy as between local colonial control and imperial control” (NORTH, 1991, p. 110).

Segundo NORTH a influência das instituições no caso da América Latina (aplicável tanto ao caso português quanto ao espanhol) foi um fator determinante no desenvolvimento errático das economias latino-americanas. Ainda que as influências ideológicas que inspiraram as revoluções americana e francesa, também influenciasses a

insurgência na América Latina, os resultados foram bastante diferentes. No caso norte-americano, as instituições evoluíram de forma que estimularam o processo de desenvolvimento. No caso latino americano, as instituições foram influenciadas por relações pessoais, que dificultaram o desenvolvimento latino americano⁸ (NORTH, 1991 p. 111).

Especificamente no caso brasileiro, a fiscalidade como elemento de contribuição na formação do Estado Brasileiro assume uma característica adversa: *“na cultura colonial o imposto é esbulho e esse sentido estará presente não apenas nas conjunturas fiscais dos séculos XVII e XVIII, ele se tornará parte integrante da cultura política brasileira.”*(COSTA,2000, P. 57).

Um aspecto singular da formação brasileira está relacionado à transmigração da família real e a estruturação do fisco. Inicialmente, a administração fiscal da colônia era composta por provedores das capitanias, que se subordinavam a um Provedor-Mor na sede da colônia, que se subordinava à coroa em Portugal. A partir das reformas conduzidas pelo Marquês do Pombal, em meados do século XVIII, a administração fiscal da colônia começa a ganhar maior poder local, mas passa a ser centralizada pela metrópole. As Provedorias são transformadas em Juntas Fazendárias, dotadas de autonomia local *“passando a se responsabilizar pelo pagamento das folhas civis, militares e eclesiásticas, ao mesmo tempo que são introduzidos novos métodos contábeis, controle semestral de balanços de receitas e despesas, tornando a arrecadação mais eficaz e racional”* (COSTA,2000, p.s. 57 e 58).

As juntas fazendárias da colônia passam a se subordinar diretamente ao Erário Régio em Portugal, o que irá criar uma situação singular com vinda da corte para o Brasil. Sob a ameaça napoleônica, que varria as monarquias do continente europeu, a família real portuguesa fugiu para o Brasil deixando a metrópole portuguesa mais vulnerável aos levantes liberais, como a Revolta do Porto, que incentivaram a autonomia da colônia.

Quando chegou ao Brasil o monarca necessitava instalar o governo e a corte, com pouca possibilidade de pressionar a matriz por recursos. A fim de obter os recursos no

⁸ *“The gradual country-by-country reversion to centralized bureaucratic control characterized Latin América in the 19th century.*

The divergent paths established by England and Spain in the New World have no converged despite the mediating factors of common ideological influences. In the former, an institutional framework has evolved that permits complex impersonal exchange necessary to political stability as well as to capture the potential economic benefits of modern technology. In the latter, “personalistic” relationships are still the key to much of the political and economic exchange. They are consequence of an evolving institutional framework that has produced erratic economic growth in Latin América, but neither political nor economic stability, nor realization of the potential of modern technology.” (NORTH, 1991 p. 111).

âmbito da colônia, D.João VI adota medidas semelhantes à tributação grega na antiguidade. A abertura dos portos às nações amigas incluiu o Brasil no comércio internacional e criou a maior fonte de financiamento do período colonial (e que se estenderia até à república velha) mediante tributação do comércio exterior. Foi adotado, ainda, o regime de concessão de tributação, por meio do qual “contratadores de impostos” faziam ofertas de valores ao tesouro real em troca da concessão para a cobrança de impostos num determinado território. Posteriormente, verificou-se que os próprios contratadores incumbidos da cobrança dos tributos se tornaram os maiores devedores do erário público. Esse sistema de privatização da arrecadação tributária foi extinto, deixando atrás de si a formação de muitas fortunas.

Já independente, o processo de nacionalização do fisco da ex-colônia, foi longo e marcado pelo esforço de submeter ao poder central a arrecadação tributária, foi mesclado com revoluções e insurgências e somente concluído nas reformas do Ministro Alves Brito em 1840 (COSTA, 2000, p.s. 57 e 58).

2.2 RAÍZES TEÓRICAS DA TRIBUTAÇÃO: SMITH E RICARDO

Com o surgimento do Estado Nacional ocorre a separação das finanças do soberano, de natureza pessoal, das finanças do Estado, de natureza pública. Assim, surge também a necessidade do exame das finanças públicas. Isto foi analisado por Adam Smith em “*A Riqueza das Nações*” e por David Ricardo na obra “*Sobre os Princípios da Economia Política e Tributação*”. Alguns temas em relação aos tributos são comuns em ambos os autores. O objetivo aqui não é discutir as posições dos autores ou analisar as características dos tributos, típicos da época, mas, sim, referenciar períodos e contexto históricos em que as discussões dos temas apareceram na literatura e mencionar princípios que ainda afetam a análise econômica da tributação. Adam Smith formulou conceitos, no século XVIII, que influenciam a política e a gestão tributária até os tempos atuais. Por sua vez, David Ricardo, no início do século XIX, apresentou os efeitos macroeconômicos da tributação, que ainda repercutem na atualidade.

Em “*A Riqueza das Nações*”, o capítulo II, do livro V, do segundo volume, foi dedicado à tributação. Preliminarmente Smith fez referência a três fontes de renda dos indivíduos, sobre as quais deveria incidir a tributação: “*Rent, Profit, and Wages. Every tax must finally be paid from some one or other of those three different sorts of revenue, or from all of them indifferently.*” (SMITH, [1904], p. 310).

As contribuições de Smith para a análise econômica da tributação são muito relevantes, pois abordam questões como eficiência, equidade, e a tributação indireta. Smith também influenciou irreversivelmente a gestão tributária, cabendo a ele a conceituação de “quatro máximas” sobre os tributos em geral:

- 1) **EQUIDADE:** segundo o autor, significa que os indivíduos devem contribuir proporcionalmente às rendas auferidas sob a proteção do Estado;
- 2) **CERTEZA:** o valor do tributo deve ser certo e não arbitrário: o prazo, o meio, e a quantidade devem ser certos para o contribuinte e para todas as pessoas;
- 3) **CONVENIÊNCIA NO P. AMENTO:** segundo SMITH, significa que os tributos devem ser cobrados da maneira mais conveniente para p. amento, e exemplifica demonstrando que o pagamento do tributo deve ser conjugado à realização da receita;
- 4) **ECONOMIA NA COBRANÇA:** esta máxima compreende quatro conceitos fundamentais na gestão tributária: **a)** a despesa de cobrança não pode ser maior que a receita a arrecadar; **b)** a tributação não pode obstruir a indústria e desestimular o investimento em um ramo de negócio; **c)** as penalidades devem ser impostas aos que se evadirem do p. amento, mas sem que isto cause a ruína do contribuinte, impedindo a comunidade de se beneficiar da continuidade do emprego destes recursos; **d)** os contribuintes não deveriam ser submetidos a fiscalizações freqüentes, que criassem problemas desnecessários, que os expusessem a situações vexatórias, ou opressivas (SMITH, [1904], p. 310 a 312).

SMITH estabeleceu o principio da neutralidade do tributo. Assim, o tributo não deve afetar ou desestimular a alocação de recursos. Isso se tornou um dos princípios fundamentais da economia liberal:

“Both ground-rents and the ordinary rent of land are a species of revenue which the owner, in many cases, enjoys without any care or attention of his own. Though a part of this revenue should be taken from him in order to defray the expenses of the state, no discouragement will thereby be given to any sort of industry. The annual produce of the land and labour of the society, the real wealth and revenue of the great body of the people, might be the same after such a tax as before.” (SMITH, [1904], p. 328).

Deve-se mencionar a exposição precursora de Smith relativa ao efeito da imposição de tributos indiretos sobre bens de consumo. Smith relata que a impossibilidade do Estado de efetuar a tributação direta gerou a tributação indireta, incidente sobre as mercadorias (SMITH, [1904], p. 354). Ao discutir a tributação das mercadorias, Smith revelou sensibilidade atemporal ao reconhecer, não somente como necessários os bens da natureza indispensáveis à reprodução da vida, como também os determinados pelos costumes

da sociedade e que conferem a condição de dignidade e integração do cidadão à sociedade, incluindo os das classes de menor renda (SMITH, [1904], p. 354).

As conseqüências da conceituação de tributação indireta de Smith são amplas. Para o autor a elevação da tributação das mercadorias necessárias à vida eleva o custo da mão de obra embutido no preço do produto, que é elevado em montante maior que a elevação da tributação, pois o empresário adiciona o percentual de lucro sobre o valor pago pela mão de obra. Também a quantidade de bens demandada diminui e o efeito final é a redução da oferta de mão de obra, como conseqüência da redução da população (SMITH, [1904], p. 354 a 357). Devido a estes efeitos, Smith argumenta que a tributação de bens necessários não deveria ser do interesse das classes medias e altas: *“The middling and superior ranks of people, if they understood their own interest, ought always to oppose all taxes upon the necessaries of life, as well as all direct taxes upon the wages of labour. The final payment of both the one and the other falls altogether upon themselves, and always with a considerable overcharge.”* (SMITH, [1904], p. 357).

Sob o aspecto da técnica tributária, uma referência relevante argüida acima por Smith é o fato de que, na visão do autor, a tributação indireta dos bens necessários tem o efeito semelhante ao da tributação sobre os salários⁹. Outra questão relevante a ser extraída da citação anterior é a efetiva incidência do tributo, uma vez que, sob determinadas condições, o tributo pode ser repassado a outrem, embutido nos preços. A questão da tributação das mercadorias tornou-se relevante e no século 20 despertou a atenção de muitos estudiosos.

A obra de Ricardo é crítica em relação à Smith¹⁰. Assim, alguns temas em relação aos tributos são comuns em ambos os autores. A preocupação econômica de Ricardo, a exemplo de Smith, se concentrava no processo de acumulação. Para Ricardo, o processo de acumulação era decorrente do aumento da produtividade em proporção maior que o consumo ou da redução do consumo. A tributação era paga com recursos provenientes das receitas ou da redução do capital. Os gastos do governo eram considerados não produtivos. Assim, o aumento de tributação, para fazer frente às despesas do Estado, deveria ser compensado com a redução do consumo a fim de manter inalterado o capital acumulado. Se o consumo não fosse diminuído, a tributação incidiria sobre o capital, provocando a redução da produção¹¹.

⁹ esta hipótese não é admitida pelo “mainstream” na atualidade, pois se considera que diante da rigidez dos salários, a imposição de tributos sobre a folha de salários reduz o salário líquido.

¹⁰ “Adam Smith, and other able writers to whom I have alluded, not having viewed correctly the principles of rent, have, it appears to me, overlooked many important truths, which can only be discovered after the subject of rent is thoroughly understood.” (RICARDO, [2004], p. 6)

Esta argumentação de Ricardo provoca discussões relevantes na atualidade, quanto aos meios de financiamento do Estado e suas consequências. Pode-se resumir a discussão da forma seguinte: a abordagem tradicional defende que o aumento de gastos do governo financiados por endividamento, sem aumento de tributos, corresponde, no curto prazo, a um aumento de demanda. No longo prazo, esse aumento eleva os juros e reduz o investimento privado. O deslocamento do investimento privado é definido como “efeito *crowding out*”. Em contraposição à abordagem tradicional, economistas ricardianos argumentam que o financiamento do Estado por meio endividamento é indiferente quanto aos efeitos sobre a demanda e juros. Pois, o aumento do gasto público e do correspondente endividamento é interpretado pelo contribuinte como um imposto no futuro. Para fazer frente ao imposto futuro o contribuinte aumenta sua poupança no presente. Assim, o gasto público é compensando pela poupança privada. Essa compensação é denominada de “equivalência ricardiana” (MANKIW, 2010, p. 368)

2.3 ABORDAGENS CONTEMPORÂNEAS DA TRIBUTAÇÃO

Em uma abordagem econômica da gestão tributária ao final da década de 80, MANSFIELD expõe correntes **normativa** e **positiva** de análise econômica da tributação. A análise normativa compõe o “*mainstream*”, abrigando a formulação teórica sobre a tributação a partir da visão econômica clássica exposta em SMITH e RICARDO. A corrente de análise positiva compreende as abordagens da visão histórica e empírica da construção dos sistemas tributários (MANSFIELD, 1987).

As abordagens teóricas do “*mainstream*” se concentram na eficiência e equidade da tributação, temas que já estavam presentes nas propostas de Adam Smith e Ricardo. A continuidade das pesquisas nestes campos resultou em formulações que buscam uma teoria ótima da tributação. MANSFIELD alinha também no “*mainstream*” a análise da decisão individual de pagar o tributo diante da aversão ao risco (MANSFIELD, 1987, p. 2e3).

¹¹ “*The desire which every man has to keep his station in life, and to maintain his wealth at the height which it has once attained, occasions most taxes, whether laid on capital or on income, to be paid from income; and therefore as taxation proceeds, or as government increases its expenditure, the annual enjoyments of the people must be diminished, unless they are enabled proportionally to increase their capitals and income. It should be the policy of governments to encourage a disposition to do this in the people, and never to lay such taxes as will inevitably fall on capital; since by so doing, they impair the funds for the maintenance of labour, and thereby diminish the future production of the country.*” (RICARDO, [2004], p. 153).

Para a corrente positiva, concentrada na análise histórica e empírica da construção dos sistemas tributários, o foco é responder às questões: Por que um país desenvolve um determinado sistema tributário? Por que os sistemas tributários diferem entre si? Por que mudam ao longo do processo de desenvolvimento econômico? (MANSFIELD, 1987, p. 11). Estes questionamentos se fazem em razão de que países em semelhante estágio de desenvolvimento econômico apresentam distintos sistemas tributários.

MANSFIELD ressalta o fato de que no âmbito da análise econômica da tributação é possível identificar correntes teóricas positivas ou normativas, porém no campo da gestão tributária, ao contrário, **não** era possível identificar a existência de correntes teóricas que aglutinassem princípios de gestão tributária¹² (MANSFIELD, 1987).

Essa situação começou a se transformar na primeira década do século 21. Ao final da década de 90, uma reação aos métodos repressivos de atuação do fisco fez surgirem abordagens alternativas e criou uma polarização de modelos de gestão tributária. Isso permitiu identificar escolas de pensamento no campo da gestão tributária, que se encontram em desenvolvimento, como exporemos a seguir.

Por outro lado, no campo da análise econômica da tributação, apesar da manutenção da dicotomia normativa e positiva, o desenvolvimento das pesquisas começa a definir uma fronteira menos demarcada entre a teoria e a práxis:

“Public Finance has both normative and positive elements, and moving between theory and practice requires attention to help us understand both what policies government should adopt and whether it is likely to do so. We should not be surprised when bad policies are adopted in spite of better policies being available if our political system is structured to deliver bad outcomes, for example, if our political environment gives politicians strong incentives to serve narrow interests at expense of common good.” (AUERBACH, 2009, p. 1).

Auerbach prossegue sua análise das finanças públicas com uma observação relevante, diante das dificuldades das propostas normativas do *mainstream* em solucionar os graves problemas econômicos atualmente enfrentados:

“It is very tempting for an economist frustrated by state of public policy simply to conclude that politicians do some of the things they do because they do not understand the economic consequences of their actions. Undoubtedly many policy actions can be attributed to mistake and misunderstandings. But when the behavior in question is widespread and persists over time in face of information and discussion of its consequences, we should consider alternative explanations.” (AUERBACH, 2009, p. 2).

¹² *“tax administration lacks a coherent body of literature or set of principles with well defined “schools” espousing particular intellectual positions. Instead, tax administration is a loosely defined area embracing law, public administration, sociology and psychology as well economics”* (MANSFIELD, 1987, p. 1).

Na argumentação de Auerbach pode-se verificar a importância de fatores institucionais, seja através da influência das instituições políticas em aperfeiçoar ou deteriorar o sistema tributário, seja pela influência nos comportamentos que, por terem caráter persistente, assumem a condição de instituições informais. Em ambas as situações, os pressupostos de racionalidade e o individualismo metodológico das proposições teóricas ortodoxas, são confrontados pela retórica, como determinante das decisões. Isso abre espaço a visões alternativas das finanças públicas fundadas na Economia Comportamental.

2.3.1 Abordagem Exploratória

Dentre as análises alternativas ao “*mainstream*”, em relação à tributação, é relevante mencionar-se a abordagem da economia comportamental. Uma visão geral da abordagem da economia comportamental é mencionada por Peter Diamond, para quem os estudos de economia comportamental buscam entender 1) como os indivíduos decidem sobre transações econômicas e 2) as propriedades do equilíbrio econômico, dado um modelo de como os indivíduos decidem e um modelo do ambiente subjacente; e por fim 3) a implicação das políticas. No caso da implicação das políticas, Diamond exemplifica a política tributária, onde o conhecimento da economia comportamental pode modificar a análise da política existente (DIAMOND, 2008, p. 1).

A economia comportamental não rejeita a existência de modelos padrões que se baseiam na generalização de preferências. Entretanto, argumenta que modelo padrão não é aplicável universalmente e defende, como um ponto central da economia comportamental, a análise do “contexto” ou “situação”, pois eles exercem influências não reconhecidas nos modelos padrões (DIAMOND, 2008, p. 3). O comportamento do indivíduo diante de uma mesma decisão pode variar, na medida em que o contexto em que ela ocorre é descrito de forma diferente.

Três pontos principais da análise da economia comportamental, relativos ao entendimento de como os indivíduos decidem, são apresentados a seguir, seguidos de exemplos específicos da questão tributária: 1) **a identificação de circunstâncias onde o indivíduo está cometendo erros:** para exemplificar no âmbito da tributação, menciona-se o fato de que o contribuinte pode cometer erros por desconhecer a forma correta de proceder diante do fisco ou, ainda, cometer erros deliberadamente com fins de sonegação. A

identificação das circunstâncias é fundamental na adoção da estratégia de correção pelo órgão tributário, pois podem ser adotadas estratégias de prestação de serviço ou repressão. Esta é a decisão central com que se depara o órgão tributário na atualidade e que polariza as correntes de gestão tributária; 2) **a ação do indivíduo pode surgir da preocupação com os demais:** isto pode envolver interações de não-mercado. No âmbito da tributação, um interessante caso é a situação sul-africana, em que a receita tributária é sustentada pela contribuição da população branca, como forma de estabilização social; 3) **podem ocorrer mudanças de preferências:** a consequência óbvia nesta situação é que se deve ir além da análise normativa fundada em modelos padrões que respeitam preferências reveladas (DIAMOND, 2008, p. 4 a 10).

A partir da interseção – ou possível interseção – de campos da economia comportamental e das finanças públicas, SLEMROD levanta a hipótese de um novo campo que o autor denomina “finanças públicas comportamentais” (SLEMROD, 2004).

Slemrod argumenta que as finanças públicas se assentam no “*princípio da soberania do consumidor*”, assim considerado como o resultado de dois pressupostos: 1) “*pressuposto da racionalidade*”, i.é., os indivíduos são racionais, agentes maximizadores, são consistentes na base de uma função de utilidade definida; 2) a avaliação das políticas sociais deve se basear no bem-estar dos membros da sociedade, como eles julgam o que deve ser bem-estar (SLEMROD, 2004, p. 1). Tais princípios fundamentam as proposta da ortodoxia para a economia do bem-estar.

Ao contrário da proposta ortodoxa, Slemrod, aponta a economia comportamental como “*The New Kid on the Block*”, cujos pressupostos desafiam a presunção de racionalidade:

“In contrast to welfare economics, behavioral economics is a fledgling on the field of social science. It has roots in the seminal work of Herbert Simon (1955) on “bounded rationality”, and grew enormously under the guidance of Daniel Kahneman and Amos Tversky (1979), who argued that there are two broad features of human judgment and decision-making: various errors in coding mechanism, known as heuristics and biases, that lead to violations of the laws of logic and consistency; and evaluatory functions that differ from the expected utility functions of neoclassical rational choice models.” (SLEMROD, 2004, p. 4).

Para Slemrod, a questão central da economia comportamental é a rejeição ao dogma da racionalidade, presente no “*mainstream*”, predominantemente à defesa de qualquer teoria de comportamento humano (SLEMROD, 2004, p. 4). Apesar da divergência de pressupostos das finanças públicas comportamentais e da abordagem do “*mainstream*”, os temas de estudo são coincidentes: **receitas e gastos públicos**. Porém, Slemrod aponta para a

ampliação do escopo da utilização das finanças públicas num campo em que a abordagem da economia comportamental pode se mostrar mais adequada. Slemrod dá ênfase à função extra-fiscal das finanças públicas pelo uso da tributação como forma de intervenção no comportamento social¹³.

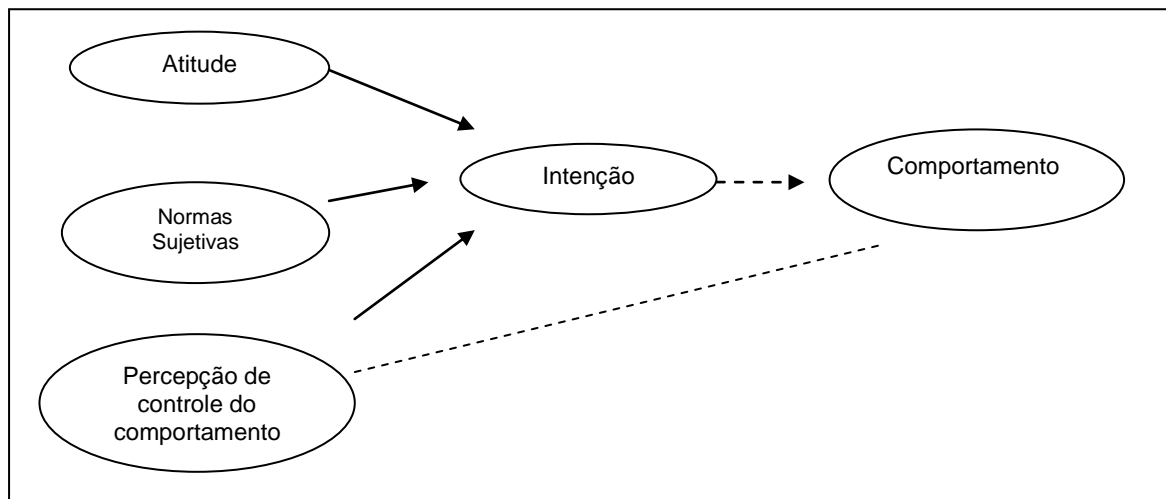
O conjunto de questões de uma agenda de pesquisa no possível campo das finanças públicas comportamentais, proposto por Slemrod, compreende três questões centrais: 1) **a moldura e outras óticas das finanças públicas**: neste grupo estão presentes as questões como “De que maneira as decisões são afetadas pela forma como os problemas são apresentados?”. Isto inclui desde questões amplas, relativas ao efeito do discurso na apresentação de problemas vis-à-vis os fatos (*framing effects*), bem como questões de métrica (*metric effects*), tal como a preferência por tributos de altas alíquotas quando apresentados a valores de tributos expressos em valor monetário; 2) **inconsistência temporal e problemas de auto-controle**: este grupo reúne temas relativos a ações inconsistentes dos indivíduos no curto prazo em face dos resultados futuros, compreendendo problemas como a taxaço do consumo de bens prejudiciais, como o cigarro e as questões de pensão, em que os gastos individuais de curto prazo desconsideram a provisão para as necessidades futuras. Sob tais condições, demanda-se a intervenção pública como forma de equilíbrio; por fim, 3) **problemas de obediência tributária**: neste conjunto de questões, relevantes para a essa pesquisa, estão contempladas questões mais práticas, como define o autor: *“why do the citizens pay taxes, and how can a government keep them doing so / prevent them from not complying? In this area the issue is not to address challenges to rationality assumptions but also to understand behavior that appears to violate self-interest, narrowly defined”* (SLEMROD, 2004, p. 15), sublinhei.

A visão das finanças públicas e da tributação em particular, fundamentadas na economia comportamental é ainda um campo em formação, tendo por premissa a rejeição da racionalidade como definida no *mainstream*. Mas as pesquisas teóricas e empíricas avançam (KONGDON, KLING, MULLAINATHAN, 2009) (HASHIMZADE, MYLES, TRAN-NAN, 2010). Mediante recursos das ciências médicas, a Neuroeconomia busca identificar as formas

¹³ “government now often pursues a third function through its legally-sanctioned control over fiscal matters: it acts to modify behaviors. Under what, if any, circumstances government should engage in this sort of activity is a part of challenge that behavioral economics poses to traditional economics. Within neoclassical framework, taxes have long been advocated as a tool to correct for externalities, or (equivalent) the problem of social cost divergent from private cost. But today the government often acts through fiscal mechanism to encourage what are arguably “goods” (charitable, giving, savings) or discourage what are arguably “bad” (smoking, drinking), with or without traditional externality-correcting grounds to guide it. This expansion of domain of public finance raises questions under and about the consumer sovereignty principle” (SLEMROD, 2004, p. 4).

pelas quais as decisões dos indivíduos se vinculam a processos racionais ou emocionais, já existindo inclusive formulações no campo da tributação. A menção à Neuroeconomia se faz apenas para registro do surgimento de mais uma abordagem alternativa, sendo qualquer aprofundamento do tema extravagante para o objeto deste trabalho. Entretanto, aliado à psicologia social, já há modelos relativos a processos decisórios na área de tributação que utilizam a Teoria do Comportamento Planejado (Theory of Planned Behavior (TPB)), inclusive com um trabalho pioneiro aplicado na adoção bem sucedida da Nota Fiscal Eletrônica em São Paulo (CARVALHO,2010). Uma apresentação sumária do modelo proposto pela Teoria do Comportamento Planejado é demonstrada na figura 3, seguida da especificação dos elementos componentes do modelo.

Figura 3 - Teoria do Comportamento Planejado



Fonte : tradução e elaboração própria a partir de BENK, S.;ÇAKMAK, A.F., BUDAK, T. (2011)

Por **comportamento** entenda-se o ato final praticado pelo indivíduo, tal como p. ar o tributo. A **intenção** é o grau de esforço que o indivíduo empreende para efetivar o comportamento. A intenção é influenciada pela **atitude**, que reflete a avaliação do indivíduo quanto ao comportamento, isto é, juízo de valor pessoal sobre o ato praticado, que pode se referir à avaliação da equidade do tributo; as **normas subjetivas** referem-se ao que pensam os demais membros da sociedade sobre o ato praticado, isto é a moral, na tributação refere-se à moral tributária; a **percepção de controle do comportamento** diz respeito ao grau de facilidade ou dificuldade percebido pelo o indivíduo para executar o ato. Nesse caso, a

existência da norma formal que limita a discricionariedade do indivíduo e a sanção legal são decisivos na adoção do comportamento, caso em que a ação coercitiva do fisco é relevante (BENK, ÇAKMAK, BUDAK, 2011).

2.3.2 Abordagem Tradicional

As abordagens dominantes da tributação na atualidade compreendem uma segmentação mais tradicional e reconhece três visões da tributação: **econômica**, **administrativa**, e **economia política**. Esta segmentação é proposta por LLEDO, SCHNEIDER, MOORE (2004) e Di JOHN (2006) e incorporada na análise do Banco Mundial (WB, 2008).

Para LLEDO, SCHNEIDER, MOORE a questão central da tributação são os impactos sobre o desenvolvimento econômico e político, pois a tributação afeta o desempenho econômico alterando os incentivos para o trabalho, poupança, consumo e investimento. Também afeta o desempenho do setor público mediante a realização de receitas para a provisão de bens e serviços públicos, manutenção da seguridade social e pagamento da dívida pública. Além desses itens tradicionais no campo econômico, esses autores argumentam a importância política da tributação, alertando para a deficiência da participação da sociedade na política tributária na América Latina:

“Last but not least, taxation shapes the participation of civil society and the accountability of political institutions by engaging – or by failing to engage – voters, politicians and bureaucrats in the debate and oversight of government. Where this engagement is effective, state and society institutionalize an exchange of tax resource for representation and citizenship. This exchange lies at the heart of a social contract, and it is thin or absent for most people in Latin America.” (LLEDO, SCHNEIDER, MOORE, 2004, p. 1).

Para LLEDO, SCHNEIDER, MOORE, a tributação tem sido influenciada por diversas abordagens teóricas, que buscam responder a questão: **“Qual deveria ser a principal preocupação quando definimos sistemas tributários?”**. Ao amparo da literatura examinada pelos autores, a questão se desdobra em:

*“O sistema será eficiente e efetivo sob a perspectiva da microeconomia convencional?
O sistema será responsivo às necessidades daqueles preocupados com a gestão macroeconômica?
O sistema é fácil e barato para as agências governamentais administrarem e o contribuinte usar?
Quais são as implicações do sistema para a governabilidade e a legitimidade política?”*
(LLEDO, SCHNEIDER, MOORE, 2004, p. 2).

A seguir é apresentado um quadro formulado por LLEDO, SCHNEIDER, MOORE, que sumariza as questões tratadas pelas abordagens teóricas identificadas pelos autores:

Quadro 1

Sumário de Características de Abordagens Para Análise da Tributação

Abordagem	Preocupação Chave	Recomendações de Políticas Típicas
Economia Pública	Eficiência microeconômica; equidade; tributação ótima.	A estrutura tributária deveria ser neutra; tributo zero sobre bens intermediários; benefícios tributários e tributos sobre bases imóveis deveriam ser alocadas aos governos locais; tributos sobre bases móveis deveriam ser alocadas ao governo central
Macroeconomia	Estabilidade de curto prazo; acumulação de longo prazo	Os tributos agregados deveriam estabilizar a dívida pública; a estrutura tributária deveria priorizar fluxos de receita estável preferencialmente a flutuações anticíclicas; a estrutura tributária deveria promover a acumulação para um desenvolvimento de longo prazo.
Administrativa	Eficiência administrativa; efetividade	A estrutura tributária deveria ser simples tanto para o agente tributário quanto para o contribuinte; a administração tributária deveria ser profissional e burocrático-racional.
Política	Legitimidade social; Capacidade institucional; desenvolvimento político	Reforma tributária requer a aprovação de vários atores sociais; a tributação deveria ser claramente vinculada aos gastos públicos e deveria aprimorar a equidade; a política tributária e a administração deveriam ser transparentes.

Fonte : LLEDO, SCHNEIDER, MOORE, 2004, p. 2.

Ao tratar da tributação, Di JONH (2006) apresenta as abordagens contemporâneas segmentadas em: **econômica**, **administrativa** e de **economia política**. Assim, a abordagem política é especificada como de economia política e, por outro lado, o autor reúne as abordagens da economia pública e macroeconomia (conforme disposto por LLEDO, SCHNEIDER, MOORE) em uma única abordagem “econômica”.

Deve-se observar que já era identificada uma convergência da abordagem econômica, pois as diferenças analíticas entre a economia pública e a abordagem macroeconômica tornaram-se menos marcantes nos anos recentes (LLEDO, SCHNEIDER, MOORE, 2004, p. 6).

Na análise a seguir, optou-se pelas denominações de abordagens **econômica**, **administrativa** e **institucional**. Esta última diverge das segmentações anteriores e se fundamenta na argumentação própria de Di JONH, para quem os países desenvolvidos demonstram que a tributação é influenciada por processos de conflito e barganha¹⁴. No caso brasileiro, também se pode analisar a tributação como um processo de conflito e barganha ainda acirrado, principalmente entre entes federativos que ainda não atingiram um estado de cooperação. Um processo de conflito e barganha envolve, de fato, uma análise mais ampla, pois, por exemplo, a história e a cultura influenciam os resultados. Assim, considera-se mais adequada a denominação de abordagem **“institucional”**. Para isso, buscou-se amparo na argumentação de Miranda Stewart: *“An institutional analysis which acknowledges the role of leaders but accepts that both interests and ideas about tax policy are produced through dynamic power relations, rules and historical process, is more promising as an explanation of tax reform outcomes in different contexts.”* (STEWART, 2006, p. 5).

Ao adotar-se uma abordagem institucional amplia-se o escopo da análise incluindo a capacidade das instituições em moldarem comportamentos dos contribuintes diante da tributação, sendo esta a principal argumentação nesta tese.

Antes de se tratar especificamente das abordagens mencionadas, é necessário apresentar alguns conceitos relativos ao sistema tributário. Um sistema tributário pode ser conceituado, pelo menos, sob três formas básicas, segundo TANZI e PELLECHIO (1995): **estatístico, estatutário e efetivo**. Quanto mais divergentes forem os resultados apresentados por estas diferentes abordagens, mais distorcido é o sistema tributário¹⁵.

O **sistema tributário estatístico** é o que efetua o registro das receitas tributárias sob as diversas modalidades de tributos e funciona como elemento de subsídio à apuração dos resultados do orçamento público e as contas nacionais. Uma característica importante é que normalmente o sistema tributário estatístico apresenta dados agregados. Quando os microdados são disponibilizados, isto ocorre com defasagens de tempo significativas, dificultando estudos mais aprimorados sobre tributação.

¹⁴ *“A brief look at history of today’s developed countries demonstrates why an assessment of taxation, good governance and institutional formation needs to incorporate an understanding of processes of conflict and bargaining.”* (Di JONH, 2006, p. 7), sublinhei.

¹⁵ *“in a country where the tax administration functioned optimally, and the tax law and regulations were unambiguous there would not be significant distinction between statutory and effective tax systems. In such country a tax on income would in fact be a tax on correctly defined, or measured, concept of income and the tax law would provide a good indication of the tax effectively collected from income. The function of the tax administration would not distort the intention of the law. Equally, the statistical description would provide a faithful account of the initial impact of the tax system on particular tax base.”* (TANZI, PELLECHIO, 1995, p. 1).

O **sistema tributário estatutário** é o sistema legal, que compreende as leis tributárias, normalmente emanadas pelo parlamento em regimes democráticos. O sistema tributário estatutário estabelece a natureza dos tributos, bases de incidência e alíquotas; define os contribuintes e seus deveres, direitos e penalidades; além de definir a competência do Poder Executivo na condução da política tributária. Incluem-se no sistema tributário estatutário normas, principalmente operacionais, emitidas pela autoridade tributária.

Um aspecto importante a se mencionar é que sistema tributário estatutário define o contribuinte perante a lei. Entretanto, por vezes este contribuinte dispõe de meios que permitem repassar a incidência efetiva da tributação a outro agente econômico, como, por exemplo, no exercício de monopólio. O sistema tributário legal fixa as alíquotas marginais aplicáveis sobre as diversas naturezas de tributos, como os impostos sobre a renda ou sobre o consumo. Esta alíquota diverge da alíquota efetiva.

O **sistema tributário efetivo** é o que se baseia na realidade econômica, representada pelos valores efetivamente arrecadados, resultante de todas as influências – econômicas, jurídicas, sócio-culturais, etc. - sobre o sistema tributário.

O sistema tributário estatutário possui brechas que podem ser intencionais (como incentivos fiscais) ou não intencionais, que possibilitam práticas de planejamento tributário que reduzem os tributos e não são consideradas ilegais (elisão fiscal). Podem ocorrer, também, práticas ilegais de redução de tributos (sonegação fiscal).

A má aplicação da lei, seja pela autoridade tributária ou judicial, é outro fator de influência na arrecadação final e que tem origem na complexidade do sistema estatutário. Também o exercício de poder de mercado pode alterar, na prática, a incidência tributária e a carga efetiva do tributo, legalmente atribuído ao vendedor, é transferindo ao consumidor embutido no preço do produto. Todas estas influências resultam no sistema tributário efetivo.

2.3.2.1 Abordagem Econômica

A literatura, teórica e empírica, referente à análise econômica da tributação, é extensa. Os temas frequentemente tratados na abordagem econômica são eficiência, equidade, evasão, impacto sobre o desenvolvimento e a competição fiscal internacional. Nesta seção, a partir da visão do “*mainstream*”, far-se-á referência aos temas relevantes para o objetivo deste trabalho: **eficiência, equidade e evasão fiscal**.

O aspecto a ser ressaltado é que toda a análise da tributação no âmbito do *mainstream* tem como pressuposto a ação individual, racional e maximizadora do agente econômico, que, uma vez atendidos, proveria a devida receita tributária ao Estado.

As questões centrais da tributação são a **eficiência** e a **equidade**. Entretanto, por mais perfeita que seja sua concepção econômica, nenhum sistema tributário assegura a obediência tributária. Assim, a **evasão fiscal** é um tema igualmente relevante, pois sua ocorrência significa um distanciamento da eficiência e equidade do sistema tributário.

Os aspectos relevantes a serem abordados são: 1) o impacto dos tributos sobre a eficiência de mercados; 2) como a estrutura de mercado afeta a incidência dos tributos sobre os agentes econômicos e a equidade; e 3) a evasão e seu efeito sobre a equidade e eficiência. Preliminarmente à exposição da dinâmica destes três aspectos, é necessário apresentar os conceitos relativos à equidade e eficiência.

A exposição será iniciada pelo conceito de **equidade** na tributação. O conceito de equidade é atribuído a Aristóteles. A equidade trata da aplicação da justiça, definida de forma geral, a uma condição específica, ou seja, é a justiça aplicada de forma individualizada. Especificamente na tributação, atribui-se o conceito de equidade a John Stuart Mill (GALE, 2007, p. 7), por argumentar que os cidadãos aceitavam melhor a tributação quando percebiam que todos eram submetidos ao mesmo sacrifício. Contemporaneamente, a equidade na tributação é tratada, normalmente, em duas dimensões, convencionadas como **horizontal** e **vertical**, tendo como referencial a condição de renda do agente econômico. Entretanto, começa a ser mencionada esparsamente a dimensão subjetiva denominada “**equidade de troca**”, relativa à percepção do cidadão quanto aos benefícios e serviços fornecidos pelo governo e custeados pelos tributos.

A **equidade horizontal** refere-se ao fato de que os agentes econômicos em igual condição de renda devem receber o mesmo tratamento tributário, não apenas quanto ao valor do tributo exigido, como também quanto aos procedimentos tributários aplicados. A definição da condição de equidade horizontal é discricionária. A fixação de valores dos limites das faixas de renda que definem situações de igualdade são frutos de julgamento de valor, mutáveis no tempo. Portanto, a igualdade de hoje pode ser a diferença de amanhã. Em 2007, o governo brasileiro redefiniu as faixas de tributação tornando desiguais - sujeitos a tributações distintas - agentes econômicos que anteriormente estavam em condição de equidade horizontal.

Deve-se mencionar que existe no âmbito jurídico norte-americano uma corrente de pensamento que questiona a equidade horizontal, defendendo o que denomina por “Teoria Crítica da Tributação”, segundo a qual condições de raça, gênero ou outras condições sociais marginais são fatores que motivam tratamento diferenciado ainda que sob mesma condição de renda auferida (INFANTI, 2007).

O fisco norte-americano em seu plano de reestruturação, a partir dos anos 2000, segmentou o atendimento por categoria de contribuintes, num rol que vai de empresas transnacionais dotadas de sistemas próprios de transmissão de dados via satélite até aos aposentados imigrantes não anglo fônicos, num reconhecimento tácito de que nem todos os contribuintes de renda semelhante são iguais perante o fisco, ainda que isso não tenha se revertido em diferença de alíquotas. Por outro lado, persistem “sistemas de tributação dual”, em que as rendas pessoais oriundas de capital são tributadas de forma diferenciada da renda do trabalho, ainda que os montantes de renda sejam idênticos, isto é, a natureza do rendimento se sobrepõe ao montante e redefine o conceito de equidade e a forma de tributação.

A segunda dimensão trata da proporção da renda que os agentes econômicos comprometem com o pagamento de tributos, a **equidade vertical**. A denominação refere-se ao entendimento de que os agentes devem contribuir com tributos para a sociedade na proporção de seus ganhos obtidos pela proteção do Estado, conceito presente em SMITH. Dois princípios de tributação decorrem deste conceito:

- 1) *princípio da capacidade contributiva*, segundo o qual a tributação é graduada “segundo a capacidade econômica do contribuinte” (conforme disposto no art.145 da Constituição Federal), cabendo assim, a quem auferir maior renda incorrer em uma maior contribuição; e
- 2) *princípio do benefício*, em que o custeio de benefícios proporcionados pelo Estado deve incidir sobre quem auferir o benefício.

A referência de mensuração é a proporção da renda comprometida com o pagamento do tributo e não o valor absoluto. Apesar de diversas formas de mensuração (MOREKWA, SCHOEMAN, 2005), denomina-se um sistema como:

- 1) **sistema regressivo**: quando os que auferem menor renda comprometem uma proporção maior de sua renda com o pagamento de impostos;
- 2) **sistema neutro**: a proporção da renda comprometida com impostos é igual para todos os agentes econômicos;

- 3) **sistema progressivo**: quando os que auferem mais renda comprometem proporcionalmente uma parcela maior da renda para o pagamento de impostos.

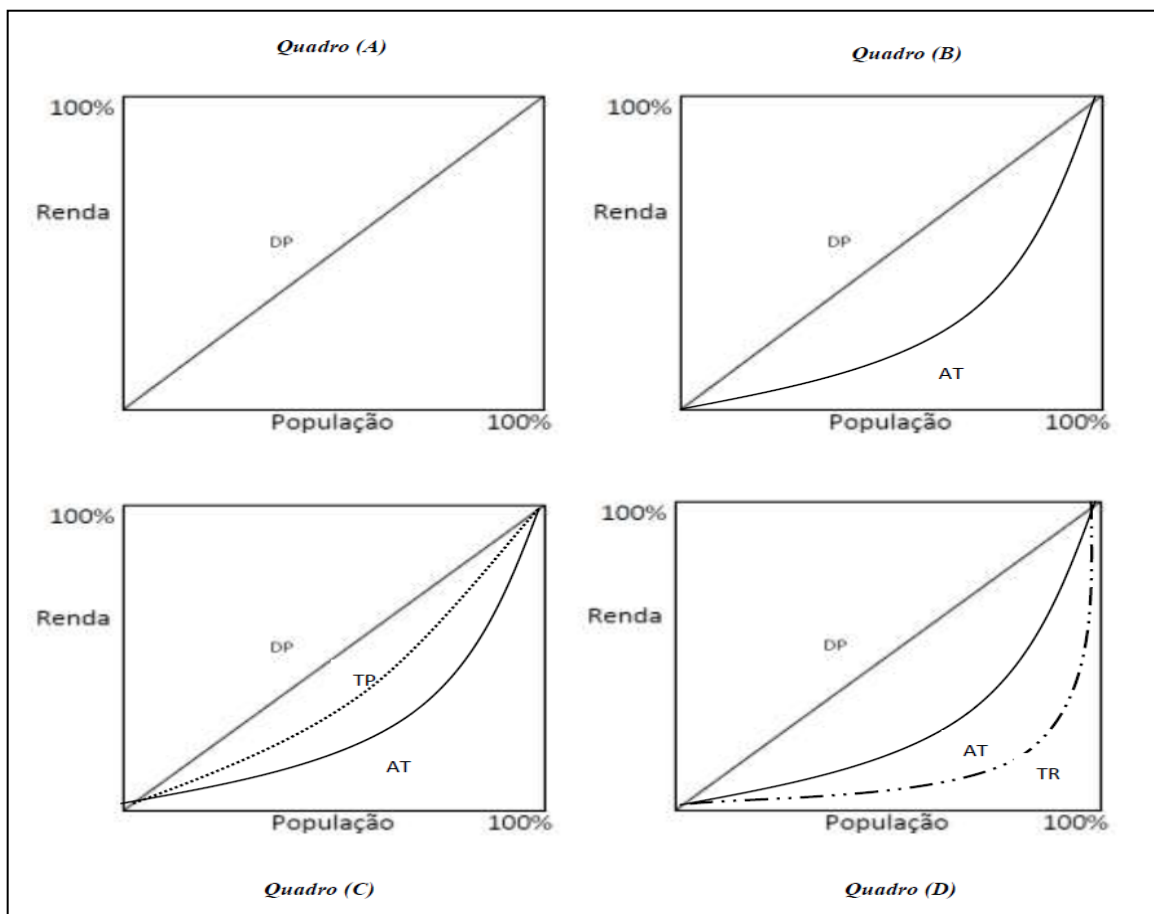
A crise internacional de 2008, revelou que o crescimento econômico, dos últimos 30 anos, gerou desigualdades que fragilizaram economicamente a maioria da sociedade nos países desenvolvidos. Assim, retorna à agenda econômica a função redistributiva da tributação. Para examinar sumariamente a função redistributiva da tributação é conveniente fazer uso da representação gráfica da distribuição de renda.

A distribuição da renda é, frequentemente, representada por uma curva de Lorenz, que demonstra a proporção de renda que a população acumula, à medida que cresce a proporção de indivíduos. Graficamente, a renda é demonstrada em percentual de 0 a 100% no eixo Y, e a população é igualmente representada de 0 a 100% no eixo X. Uma perfeita distribuição de renda corresponderia a um acúmulo de 1% na renda, para cada 1% de indivíduos agregados à população. A perfeita distribuição pode ser representada por meio de uma reta DP, que divide igualmente um quadrante – vide quadro (A) na figura 4, a seguir.

Na prática, a distribuição de renda não se dá de forma perfeita e igual. Nas faixas de baixa renda a proporção de indivíduos agregados à população é maior do que a proporção da renda a eles usufruem. Por outro lado, a população de alta renda representa um percentual pequeno da população, porém acumula uma grande proporção da renda. Assim, a curva de Lorenz, tende a se afastar da reta da perfeita distribuição. No quadro (B), a curva de Lorenz correspondente a uma distribuição de renda desigual, antes da tributação, sendo representada pela curva AT.

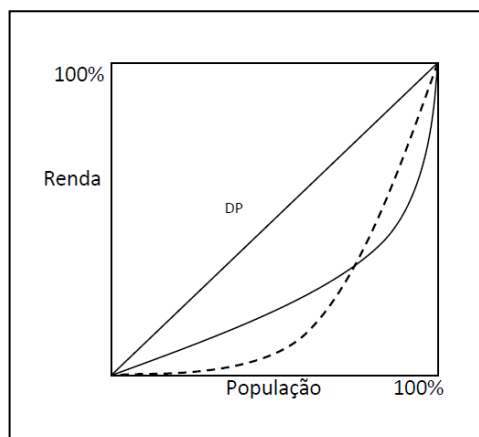
A introdução da tributação progressiva, que tributa proporcionalmente mais as classes de alta renda, causa um efeito distributivo e resulta numa nova curva de Lorenz. Assim, após a tributação progressiva, a nova curva, representada no quadro (C) pela curva TP (Tributação Progressiva), tende a se aproximar da reta da perfeita distribuição. Ao contrário, se a tributação for regressiva, agravará a desigualdade de renda e a curva tenderá a se afastar mais ainda da reta da perfeita distribuição como representado no quadro (D) pela curva TR (Tributação Regressiva).

Figura 4 - Efeito da Tributação Sobre a Distribuição de Renda



Sob determinadas condições as curvas de Lorenz podem se cruzar, como na figura abaixo, de modo que é impossível determinar graficamente o efeito distributivo. Nesses casos a solução é o cálculo de algum índice que represente a distribuição de renda, como índices de Gini, Theil, ou Atkinson.

Figura 5
Interseção em Curvas de Distribuição de Renda



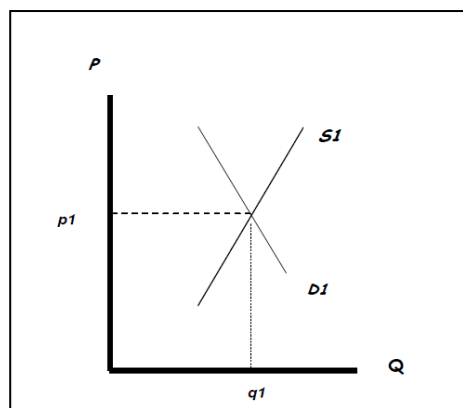
O fato de um sistema tributário estatutário parecer progressivo, por tributar agentes de maior renda com taxas marginais mais elevadas, não significa a existência de um sistema efetivamente progressivo. O efeito de deduções legais na renda, de firmas ou famílias, bem como os mecanismos de transferência da incidência de tributos, pode resultar em alíquotas efetivas de tributação menores que as alíquotas de faixas de rendas menores. Assim, deve-se considerar o comprometimento total da renda dos agentes econômicos incluindo a incidência dos tributos indiretos.

Quanto à incidência, os sistemas tributários utilizam a **tributação direta** e a **tributação indireta**. A **tributação direta** incide sob o patrimônio e a renda do agente econômico, enquanto a **tributação indireta** incide sobre o produto ou serviço. Entretanto, ainda que o sistema estatutário, por meio de leis, defina juridicamente as incidências e alíquotas marginais aplicáveis às diversas bases, as estruturas de mercados podem determinar situações efetivas distintas das pretendidas pela lei.

A discussão da eficiência da tributação no “*mainstream*” está relacionada ao impacto sobre os mercados causados pela tributação indireta, que afeta preços e quantidades produzidas, portanto também influencia o emprego e a satisfação das necessidades. O ponto de partida da análise é o pressuposto de que mercados em equilíbrio permitem a melhor alocação de recursos e obtenção do maior nível de utilidade possível, conforme um ótimo de Pareto.

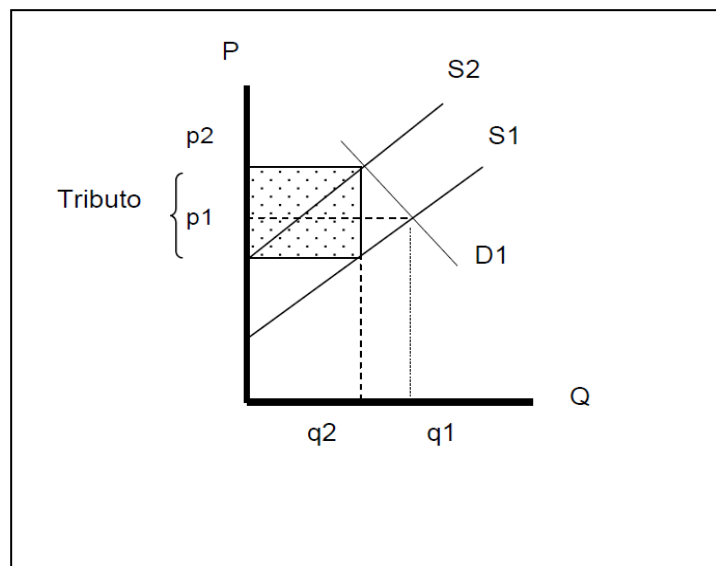
Para exposição conceitual será apresentado o impacto sobre um único mercado. Assim, nesta análise o mercado é competitivo, está em equilíbrio e todos os demais se mantêm constantes. Para discutir a **eficiência** serão utilizadas as representações gráficas a seguir, em que se verifica, na Figura 6, uma situação inicial, **sem tributação**, em que o equilíbrio do mercado é determinado pela interseção da oferta (S_1) e da demanda (D_1), representada pelo ponto (q_1, p_1) .

Figura 6
Mercado em Equilíbrio
sem tributação



A figura 7 apresenta o impacto visível da introdução da tributação indireta. A introdução do tributo provoca aumento de preço no produto, deslocando a curva de oferta para a nova posição (S2) e a demanda não se altera no curto prazo. Assim, o novo equilíbrio do mercado ocorre a um preço maior ($p2 > p1$) e o tamanho do mercado se reduz, pois a quantidade ($q2$) que agora equilibra o mercado é menor ($q2 < q1$). Desta forma, o imposto provoca distorção no mercado e reduz a eficiência. O governo arrecada uma receita de tributária correspondente à área do retângulo pontilhado na figura 7. Esta situação representa o impacto direto e visível da tributação, contabilizada na despesa das famílias e no faturamento e produção das firmas. A redução da eficiência se materializa na redução de quantidades produzidas e no aumento de preços.

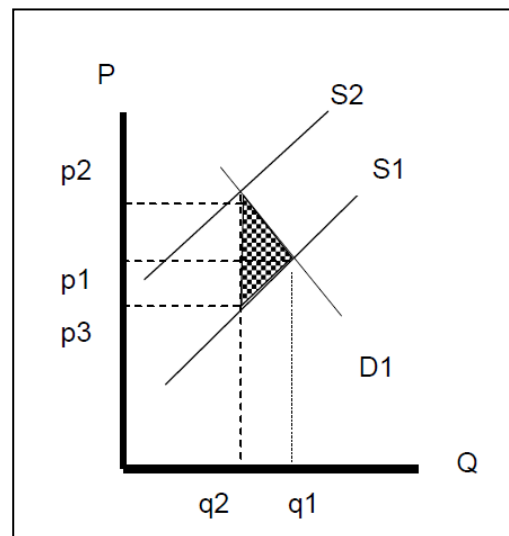
Figura 7
Efeito Visível da
Tributação



Ainda que se considere que o governo utilizará a receita tributária para prover bens e serviços públicos, retornando os recursos à sociedade, ocorre, também, uma **perda não visível**. Trata-se de uma perda econômica, relativa ao potencial de produção, que deixa de ser realizado, e de consumo, que deixa de ser usufruído diretamente pelos agentes econômicos, e que não é compensada pela intervenção do governo. A perda econômica pode ser estimada, como analisado a seguir.

Observando a figura 8, abaixo, verifica-se que no novo equilíbrio do mercado a quantidade produzida (q_2), caso não existisse tributação, corresponderia a um preço (p_3) que seria menor que o preço efetivamente p . o (p_2), este sobrepreço forma uma “cunha fiscal” que impõe uma perda econômica aos agentes econômicos. A perda acumulada, denominada peso morto do tributo (**deadweight loss**), é determinada pela área do triângulo pontilhado (denominado triângulo de Harberger em homenagem ao economista Harold Harberger que aprimorou o cálculo do custo econômico da tributação) (HINES,1998).

Figura 8
Peso Morto da Tributação
Triângulo de Harberger



Um cálculo sob a forma linear demonstra o impacto invisível causado pela tributação. A área, e , do triângulo, é definida pela base b e a altura h :

$$e = (b * h) / 2 \quad [1];$$

Se for considerada a constante $k = h / b$, para $h \neq 0$ e $b \neq 0$, tem-se:

$h = b * k$, para qualquer valor de k .

Assim, substituindo h em [1] a equação assume uma forma exponencial:

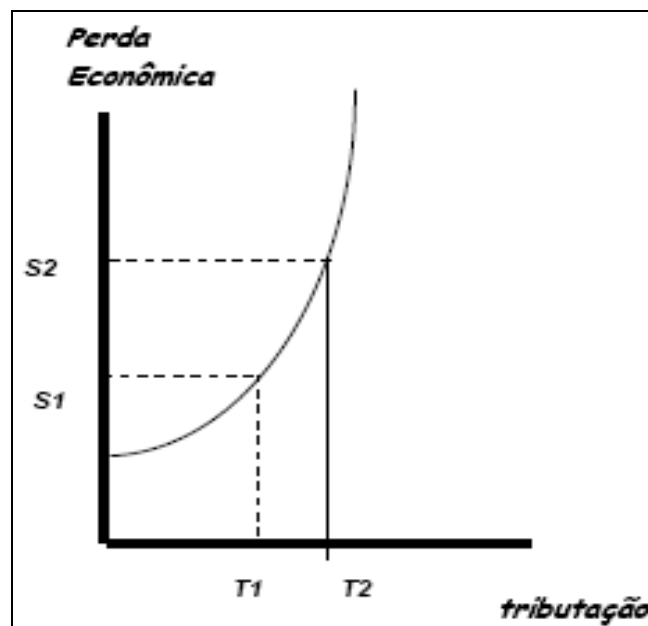
$$e = b^2 * (k / 2) \quad [2].$$

Considerando que base do triângulo, na figura 8, é expressa pela tributação, t , a equação [2] pode ser expressa em função de t :

$$e = t^2 * (k / 2) \quad [3].$$

A equação 3 é uma forma simplificada em que constata-se que o impacto da tributação, causando a perda econômica, é exponencial equivalente ao quadrado da alíquota de tributação¹⁶. Assim, a perda econômica é proporcionalmente maior que o aumento da tributação, como visualizado na figura 9, a seguir. Para evitar este impacto tem sido recomendado se evitar taxas marginais elevadas e privilegiar o uso de bases diversificadas sujeitas a alíquotas reduzidas, como argumenta Salanié: “*This is often invoked as an argument for tax smoothing, the idea that to collect a given revenue, it is better to have several small tax than one big tax*” (SALANIÉ, 2002, p. 55). A busca de taxas ótimas de tributação gerou uma imensidão de complexos estudos teóricos e empíricos.

Figura 9
Perda Econômica
causada pela Tributação

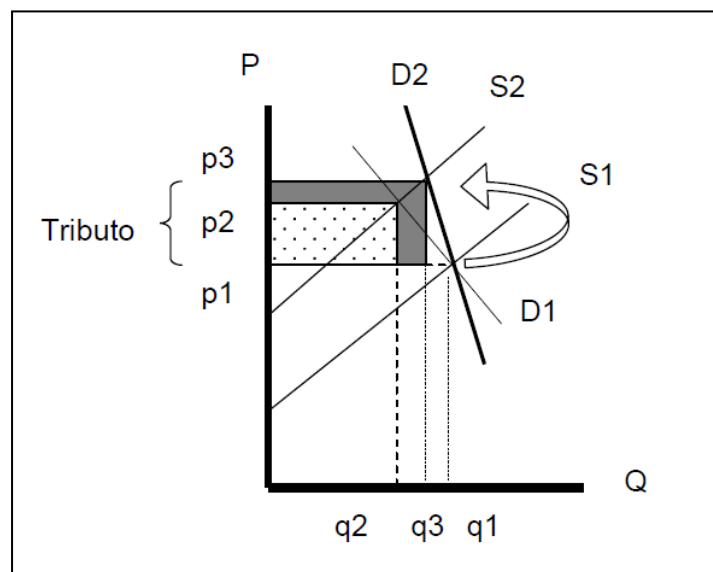


¹⁶ Uma dedução detalhada é apresentada por AUERBACH, HINES (2001. P 9/10), porém as conclusões são semelhantes às aqui apresentadas: “*From this approximation comes the common intuition that excess burden increases with the square of a tax.*”

Como mencionado, a equidade de um sistema tributário deve considerar o total da incidência tributária, pois as estruturas de mercados podem possibilitar a transferência da incidência de tributos. Partindo da posição de equilíbrio de mercado competitivo (figura 6), analisa-se a seguir como a incidência e o mecanismo de transferência, em função da estrutura do mercado, afetam a eficiência e a equidade.

Suponha que a demanda agora é (D2), que é mais inelástica, como representada na figura 10, abaixo. Sob demanda inelástica (D2) a arrecadação tributária poderá ser ainda maior (a área escura representa a arrecadação adicional), correspondendo a um preço final (p3) maior que no equilíbrio anterior (p2), porém a redução da demanda (q3) será menor que a observada em mercados mais elásticos (q2). Assim, a estrutura do mercado possibilita que quanto mais inelástica for a demanda, menor será a redução do mercado causada pela tributação. Deve-se observar que a demanda inelástica significa que a tributação sobre o produto esta incidindo sobre o consumidor e, ao contrário, quando a oferta é inelástica o tributo incide sobre o produtor.

Figura 10: Incidência da Tributação sob demanda Inelástica



A análise apresentada refere-se ao comportamento do equilíbrio de um mercado individualizado sob a imposição de tributo. O comportamento conjunto de mercados com vistas à obtenção de um equilíbrio geral sob tributação é objeto de formulação de modelos Computable General Equilibrium (CGE). Uma abordagem do caso brasileiro para a introdução de tributação sobre o valor agregado em substituição à tributação cumulativa de contribuições foi feita por LLEDO (2005).

O impacto que a tributação causa sobre a equidade e a eficiência tem sido objeto de grande quantidade de estudos visando à formulação de uma “teoria da tributação ótima” que busca alíquotas ótimas que reduzam o impacto dos impostos sobre a economia e satisfaçam às necessidades da arrecadação de receitas tributárias. A primeira resolução do problema foi apresentada por Ramsey resultando numa proposta de imposição de uma alíquota sobre os produtos de forma que os de menor elasticidade seriam submetidos maior tributação, implicando em menor perda de produção. Tal proposta desconsiderou aspectos distributivos, na medida em que produtos mais inelásticos são mais necessários. Isso motivou a reformulação do modelo por Diamond e Mirrelees(1971a, 1971b), que ponderam a tributação pela essencialidade dos bens.

Estas análises alcançam principalmente a tributação indireta, incidente sobre produtos e serviços. Entretanto, interpretações alternativas levaram a formulações de modelos diferenciados dentro do próprio *mainstream*. Uma abordagem alternativa é o efeito da tributação direta, incidente sobre a renda, e como isto afeta a decisão do indivíduo trabalhar diante da alternativa do lazer. Quanto maior a dedicação ao trabalho maior será a renda, porém maior será a tributação. Alternativamente o indivíduo pode dedicar seu tempo ao lazer, uma vez que a renda do trabalho adicional seria tributada. Em sistemas tributários progressivos a renda adicional tende a ser tributada mais que proporcionalmente ao benefício. Esta decisão do indivíduo se insere no campo da legalidade.

Outra abordagem alternativa ocorre no campo da ilegalidade e se refere ao desenvolvimento da “teoria da evasão fiscal”, que analisa a decisão do indivíduo de submeter, ou não submeter, sua renda à tributação. Esta abordagem tem maior relevância para a finalidade deste trabalho.

Da mesma forma que as regras morais expostas na doutrina cristã não garantiram a incorporação da lei moral do pagamento dos impostos, a existência de um sistema tributário com alíquotas ótimas não assegura que todos os cidadãos cumpram com a sua obrigação tributária. Os motivos do descumprimento da obrigação tributária podem ser diversos, como a própria descrença do contribuinte em seus governantes (TOGLER, 2003).

A teoria da evasão fiscal analisa a decisão de um contribuinte racional de p. ar ou não p. ar tributo sob a ótica econômica, sem considerações de ordem moral, mas, sim, em função dos ganhos ou perdas sob condições de risco. O surgimento da teoria da evasão fiscal deve se ao trabalho precursor de Michael G. Allingham e Agnar Sandmo, que inspirados na análise econômica do crime em geral, efetuada por Gary Becker (BECKER, 1968),

procederam à análise econômica específica da sonegação (ALLIGHAM, SANDMO, 1972). A exposição a seguir é baseada na retrospectiva da Teoria da Evasão Fiscal elaborada por SANDMO (2004).

Allingham e Sandmo desenvolveram um modelo simples, conhecido como modelo A-S. O modelo toma por base a decisão do agente econômico de “quanto da renda deveria ser informado ao fisco e quanto deveria ser sonegado?”. Sendo W a renda bruta, E a renda evadida, portanto $(W-E)$ será a renda declarada e estará sujeita à t alíquota de tributação. Se a sonegação não for detectada pela autoridade tributária, o valor do tributo será determinado por $t(W-E)$, assim a renda líquida efetiva Y do contribuinte será:

$$Y = W - t(W - E) \quad [4].$$

Se a autoridade detectar a sonegação, o contribuinte pagará uma multa percentual f aplicada sobre o valor sonegado E . Neste caso a renda líquida anterior será reduzida do valor da multa (fE) e nova renda líquida será :

$$Z = Y - fE \quad [5].$$

O contribuinte não sabe se será pego pela autoridade tributária. Se tivesse certeza de ser pego, um contribuinte racional não sonegaria. Portanto, existe implicitamente uma percepção do contribuinte de ser detectado, que é representada pela probabilidade subjetiva p de que a autoridade descobrirá a sonegação. Assim, $(1-p)$ representa a probabilidade do contribuinte não ser pego pela autoridade. De acordo com o modelo, o contribuinte escolhe o valor a sonegar que maximiza a utilidade esperada V da sonegação. Logo, o valor esperado é:

$$U(V) = (1-p) * (Y) + p * (Z) \quad [6].$$

A apresentação do modelo A-S, anteriormente citado, foi elaborada de forma sintética para a exposição dos conceitos destacando a variável p , que pode ser vista como a percepção do contribuinte em relação à ação da autoridade fiscal. Assim, verifica-se que, de acordo com o modelo, quanto maior a percepção de ser detectada a sonegação, menor é a evasão fiscal.

A formulação estendida do modelo, implica em que o valor esperado da sonegação, representado pela equação [5] pode ser escrito como:

$$U(V) = (1-p) * (W - tW + tE) + p (W - tW + E(t - f)) \quad [7].$$

Analisando-se a forma ampliada do modelo, pode-se constatar como as variáveis independentes afetam o valor esperado da sonegação. Assim, a renda bruta W contribui positivamente para a sonegação. Entretanto, deve-se observar que, na prática, faixas de renda mais elevadas provenientes de capitais não são submetidas à tributação de mesma forma que a renda do trabalho. A taxa de tributação t tem contribuição mista, reduz a sonegação em relação à renda bruta W , mas aumenta em relação à renda evadida E . Por fim, a penalidade f afeta negativamente a evasão, assim a elevação da penalidade reduz o valor esperado da sonegação. O resultado efetivo da variação da evasão em relação a estas variáveis deve ser apurado para os casos específicos.

A simplicidade do modelo A-S é simultaneamente seu ponto forte e fraco. As críticas formuladas ao modelo não rejeitam sua validade, porém formulam extensões que utilizam a proposição original. Apesar de simples, as evidências empíricas que se fundamentam na formulação do modelo A-S apresentam resultados satisfatórios.

Em uma revisão de pesquisas teóricas e empíricas, FRANZONI resume os fatores citados nas pesquisas como relevantes na determinação da obediência tributária: (1) probabilidade percebida de detecção, (2) severidade das sanções formais, (3) crenças morais sobre a obrigação tributária, (4) experiência com outros infratores e a experiência passada com a repressão do órgão tributário, e (5) características demográficas, como por exemplo o fato de que idosos tendem a cumprir as obrigações tributária (FRANZONI, 1999, p.s. 60 e 61).

Baseado na proposição do modelo A-S, SIQUEIRA e RAMOS examinaram o caso brasileiro, aplicando uma extensão do modelo para as especificidades brasileiras, tendo obtido os seguintes resultados:

- a) o aumento nas probabilidades de detecção (p) reduzem a evasão fiscal do imposto de renda sobre a pessoa física, corroborando o modelo A-S;
- b) o aumento da alíquota marginal do imposto também reduz a evasão;
- c) a sonegação apresenta variações regionais, sendo maior no Centro-Oeste e menor na região Norte do país. (SIQUEIRA e RAMOS, 2006, p. 418/419).

A existência de diferenças regionais detectadas no caso brasileiro remete à discussão da tributação e da evasão como fenômeno social. Ao efetuar uma análise retrospectiva da teoria da evasão fiscal após três décadas da publicação de seu trabalho seminal, SANDMO explicita a natureza individual e estática de seu modelo e reconhece a importância da análise da sonegação sob forma coletiva, alertando que, ainda assim, essa formulação de novos modelos pode não ser adequada à análise da evasão como um fenômeno social¹⁷. A relevância do comentário de SANDMO se deve ao fato de que até o início do novo milênio, seu trabalho era a referência para os estudos empíricos da sonegação. A exposição de SANDMO ratifica as tendências contemporâneas de abordagens alternativas, que resultam em uma nova geração de modelos não-utilitaristas (CONGDON, KLING, MULLAINATHAN, 2009), (AL-NOWAIHI, DHAMI, 2010) ou de abordagens sob novos referenciais, como proposto nesta tese, para a ação dos órgãos tributários, que tradicionalmente se baseiam predominantemente em ações repressivas.

2.3.2.2 Abordagem Administrativa

A abordagem administrativa se concentra na capacidade do Estado em obter a receita tributária, portanto visa cumprir a primeira função da tributação. A literatura da abordagem administrativa trata dos aspectos normativos e positivos sobre a situação da autoridade tributária na implementação da política tributária, em particular a capacidade para realizar a receita tributária necessária ao Estado. Esta literatura é fortemente influenciada pelas proposições dos organismos multilaterais, em particular o FMI e o Banco Mundial. Também se incluem aqui as críticas às ações dos órgãos multilaterais neste campo. A expertise autodeclarada desses órgãos na gestão da tributação vem sendo minada por estudos surgidos fora do âmbito dessas organizações, como o caso australiano. No Brasil merece destaque os trabalhos de PINHANEZ (2008, 2010), no nível subnacional.

¹⁷ *“Most of the theoretical literature on tax evasion considers the decisions of a single individual, and empirical predictions about the extent of tax evasion take their points of departure from hypotheses derived from the comparative statics of the model of the individual taxpayer. A more careful analysis would take the aggregation problem more seriously and base predictions on a model of many taxpayers, differing both with respect to their income and evasion opportunities. But even such model might not take adequate account of tax evasion as a social phenomenon. There is empirical evidence to indicate that the amount of tax evasion and black market behavior differ substantially between countries, and it is far from obvious that the differences can be satisfactorily explained by tax and penalty parameters.”* (SANDMO, 2004, p. 21).

Os temas centrais tratados pela abordagem administrativa são a **eficiência** e a **efetividade**. A **efetividade** se refere à previsibilidade e realização da receita necessária ao financiamento do Estado. Deve-se observar que **eficiência** nesta abordagem não se trata do impacto econômico do tributo no mercado, mas, sim, da relação microeconômica da gestão de recursos versus produtos.

Os principais responsáveis pela abordagem administrativa têm sido os organismos multilaterais, principalmente o FMI, predominantemente influenciado pela teoria econômica ortodoxa, e o Banco Mundial, influenciado pelos aspectos institucionais. A ação desses organismos resume a literatura sobre a abordagem administrativa. Isto se deve ao fato destes organismos reivindicarem a “expertise mundial” em gestão tributária e, ao proverem financiamentos a países não-desenvolvidos, formularem propostas de atuação das autoridades tributárias nacionais para que os países devedores tenham condições de gerar receitas para quitar os empréstimos e assegurarem a sustentabilidade fiscal.

Há também uma série de organismos multilaterais regionais que têm desenvolvido pesquisas, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), e alguns com dedicação exclusiva à questão tributária, como o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), ao qual o Brasil é associado. Também a OCDE vem ganhando um papel muito relevante como referência no campo da gestão tributária, por meio do desenvolvimento de modelos de gestão não-repressivos.

A revisão da literatura da abordagem administrativa será feita sobre três focos: aspectos normativos, a ação dos organismos multilaterais e a avaliação crítica das propostas dos organismos multilaterais.

A conceituação de administração tributária pode ser feita sob visões de diversas áreas. Na visão política, a administração tributária é o órgão de sustentação econômico financeira do Estado. Assim, em Estados democráticos, é agente da sociedade responsável pela execução da política tributária, conforme disposto em lei, inclusive por meios de coerção para cumprimento da obrigação tributária. No caso brasileiro, para garantir os recursos do Estado, a Constituição Federal, nos artigos 37 e 145, concede precedência à ação da administração tributária, na sua jurisdição, sobre os demais setores administrativos, bem como lhe faculta a identificação do patrimônio, renda e atividades econômicas dos contribuintes. A visão econômica ortodoxa é omissa em relação à administração tributária, porém textos produzidos no âmbito do FMI atribuem à administração tributária a intermediação entre o sistema tributário estatutário e o sistema tributário efetivo, atuando de

forma a provocar a menor divergência entre estes sistemas (SHOME, 1999). Sob a visão organizacional, a administração tributária é considerada o órgão responsável pelo processo de produção da receita pública (BIRD, 2004a).

Como observado na abordagem econômica da tributação, a ação da autoridade tributária na detecção da evasão fiscal é um fator determinante na obediência tributária, devido à percepção de risco formada pelo contribuinte. Ocorre que a autoridade tributária não é onisciente e nem onipresente, seus recursos são limitados e custosos. Esta situação caracteriza uma mútua assimetria de informação, pois o contribuinte não conhece a ação do fisco e nem este conhece a renda e decisões do contribuinte (salvo a um custo que pode ser elevado). Assim, a administração de tributos é uma atividade complexa, na medida em que deve alocar escassos recursos de forma a atingir toda a população potencialmente contribuinte de impostos. Tal alocação impõe a existência de algum critério decisório técnico ou um juízo de valor.

Como mencionado, para MANSIFIELD (1987) não era possível identificar correntes teóricas de gestão tributária. Porém, uma primeira abordagem teórica é a formulação do conceito de *tax handle*, segundo o qual a autoridade tributária tem como prioridade a obtenção da receita tributária e utiliza os instrumentos viáveis mais imediatos que estão à disposição para obter a receita. Essa abordagem é voltada para a **efetividade** e pouca (ou nenhuma) importância é atribuída à eficiência e equidade, como recomendado na teoria econômica da tributação. Principalmente em estágios iniciais do desenvolvimento o critério de decisão é extrair a receita da fonte mais fácil para realizá-la. É o que se denomina entre autoridades tributárias de “tributação fácil”¹⁸.

A abordagem *tax handle* atribui à autoridade tributária uma condição de discricionariedade e responsabilidade, no sentido de implementar a política tributária, ao que se atribui o bordão “nos países em desenvolvimento a administração tributária é a política tributária”:

“In a sense, the framework of taxation rests there, for it is the tax administrator who holds the reins over what part of tax law is actually applied, what part is modified for the sake of practical simplicity or in order to achieve revenue goals under the revenue department’s budget constraint, and what part is ignored since it is considered to be too impractical for field application. It is perhaps in this context that Bird and Casanegra(1992) wrote, “In developing countries, tax administration is the tax policy.” (SHOME, 1999, p. 17). Grifei.

¹⁸ *“The “tax handle” theory offers a sweeping historical explanation of tax structure change. It argues first that low income economies are forced to collect revenue from easy-to-administer taxes, but as countries develop, this administrative constraint lessens and countries become able to choose “better” tax as defined in the normative objective” (MANSIFIELD, 1987, p. 11).*

Esta forma de administração dos tributos pode ser eficaz no curto prazo, entretanto a manutenção por longo prazo pode gerar o efeito adverso. Os problemas dessa forma de administração decorrem do fato de que os contribuintes que são mais facilmente alcançados pelo fisco se tornam alvos constantes da ação do fisco, criando uma percepção de falta de equidade entre os tributados e a sensação de impunidade aos demais.

Frequentemente os setores formais e os trabalhadores assalariados são os mais facilmente tributados, mediante retenções de imposto na fonte, substituições tributárias em que um grande contribuinte recolhe o tributo de toda a cadeia produtiva, e outros instrumentos. No longo prazo, esta forma de administração de tributos estimula a sonegação e o surgimento da informalidade, resultado de uma diferença de preços relativos entre o setor formal, tributado, e o informal, não tributado.

É importante, no contexto desta tese, ressaltar que a “tributação fácil” decorre, em parte, de restrições de recursos que são necessários para a condução de uma política tributária justa e eficiente economicamente. Uma administração de tributos justa e eficiente **implica** a imposição de tributos sobre diversas bases e, principalmente, alcançar os que tentam evadir-se da obrigação tributária. Tal prática administrativa demanda uma seleção mais complexa de instrumentos, o desenho de uma estrutura organizacional adequada aos objetivos, uma estratégia de atuação e a fixação de objetivos, além da necessidade de recursos adequados. A administração tributária tem um custo elevado.

Além do custo econômico próprio do sistema tributário, a atuação da autoridade tributária impõe custos que são suportados pela sociedade. Dois tipos de custos estão vinculados à tributação: custos administrativos e custos de obediência tributária (**compliance costs**). O aspecto da eficiência na abordagem administrativa significa a minimização destes custos, de forma que os custos do governo em cobrar tributos não sejam maiores que a receita do próprio tributo, ou que os custos do contribuinte para pagar tributos não sejam tão elevados que o desestimulem a obedecer à lei.

Os **custos de obediência tributária** são os incorridos pelo contribuinte para cumprir a obrigação tributária. No caso das pessoas físicas, são custos de eventual pagamento a um profissional para a elaboração de declarações de rendas ou da aquisição de computador para a elaboração pessoal. Para as pessoas jurídicas, estes custos podem representar valores expressivos, pois implicam a manutenção de departamentos contando com profissionais especializados nas áreas econômico-financeira e jurídica, bem como sistemas de informações.

Os **custos administrativos** compreendem os gastos da autoridade tributária para a manutenção da estrutura necessária à realização da receita. Os custos administrativos apresentam as seguintes características: (1) variam diretamente com a dificuldade de se apurar as informações; (2) apresentam vantagens quando se referem à tributação sobre transações de mercado em relação a tributação dos indivíduos (transações de mercado são documentadas e possuem base de referência nos preços praticados no mercado); (3) podem ser função do tamanho e da mobilidade da base tributável (o imóvel é mais facilmente alcançável que a renda do proprietário); e, por fim, (4) aumentam proporcionalmente à complexidade da legislação tributária. Custos Administrativos apresentam, ainda, a propriedade de descontinuidade, pois a existência de diferentes alíquotas e diferentes naturezas de tributos implica apurações separadas (SLEMROD e YITZAHKI, 2000, p. 37).

Um aspecto relevante é que os custos administrativos e os custos de obediência tributária podem ser intercambiáveis, na medida em que o governo pode transferir aos contribuintes (ou assumir) a responsabilidade por certas funções na apuração e coleta dos tributos, como, por exemplo, determinar que as empresas retenham na fonte o imposto dos empregados, os recolham aos cofres públicos e forneçam a informação ao empregado e ao fisco. Neste caso, a empresa arca com os custos em lugar do governo.

Uma ferramenta para analisar a eficiência dos instrumentos à disposição da autoridade tributária para realizar a receita tributária é apresentada por SHAW, SLEMROD, WHITING (2008). O autor assume que a autoridade tributária realiza a receita tributária usando uma combinação de instrumentos que devem resultar no menor custo para a sociedade. Cada instrumento possui um custo que deve ser equalizado, através da Eficiência Marginal do Custo dos Fundos (***Marginal Efficiency Cost of Funds***(MECF))¹⁹.

A interpretação da eficiência marginal do custo de fundos é extremamente simples. A Eficiência Marginal do Custo dos Fundos incorpora os custos da tributação como aqui descrito, sendo **e** custo econômico (o peso morto do tributo – *deadweight loss*), **a** custo administrativo e **c** custo de obediência tributária (SHAW, SLEMROD, WHITING, 2008, p. 9), assim a MECF de um instrumento **i** é definido por:

¹⁹ LANZER, PORTO JR (2011) indicam que “diferentes terminologias têm sido utilizadas para descrever conceitos similares ou relacionados ao MCF (*marginal excess burden, marginal welfare cost, marginal efficiency cost of funds, marginal revenue cost of increasing welfare* e etc.)”, in *Economia Informal e o Custo Marginal da Tributação no Brasil*, Anpec, 2011. <http://anpec.org.br/encontro/2011/inscricao/arquivos/000-614536d09ffbc91573943c164f21ad09.pdf>

$$\text{MECF}_i = \frac{1 + e_i + c_i}{1 - a_i} \quad [8]$$

O numerador representa a unidade de receita adicional acrescida dos custos sociais a ela envolvidos, i.é., o custo econômico x e o custo de obediência tributária c . O denominador, por sua vez, representa a redução da receita bruta em face do custo administrativo a que a autoridade tributária incorre para obter a receita, i.é., a receita líquida. Assim, se deduz que quanto maior a MECF do instrumento tributário, maior é seu custo social vis a vis o seu custo administrativo, isto é consistente com os métodos “*tax handle*”. O desafio da autoridade tributária é equacionar os diversos instrumentos disponíveis, reduzindo o custo social.

Três implicações importantes decorrem do modelo: I) o que conta para a avaliação do potencial de incremento na mudança da política tributária são os custos marginais, não os custos totais ou custos médios; II) uma vez que a MECF depende de todos os custos de tributação, reformas de políticas tributária não podem ser avaliadas apenas com referência a um sub-conjunto de custos,; e III) na medida que existe um trade-off entre os custos administrativos e o custos de obediência tributária, os custos administrativos deveriam receber um peso ligeiramente maior, pois eles serão deduzidos diretamente da tributação (SHAW, SLEMROD, WHITING, 2008, p. 10).

O aspecto relevante do conceito de SLEMROD é explicitar o papel dos custos de transação no cumprimento da obrigação tributária. Ao relatar que na seleção do tributo é importante considerar os custos marginais (item I), fica claro que avaliações isoladas do valor do tributo ou do custo da administração tributária não são relevantes sob o aspecto do impacto tributo para sociedade. A existência do trade-off entre os custos (item III), bem como a necessidade de avaliação mais ampla dos instrumentos tributário (item II), pode ser constatada empiricamente, por exemplo, nas conclusões de LANZER e PORTO JR (2011), que pesquisaram a economia informal e o custo marginal da tributação (MCF) brasileiro. Ainda que não tenham utilizado o modelo detalhado como proposto por SLEMROD, o que causa uma divergência de nomenclatura sanável, as conclusões são consistentes com a proposta de

SLEMROD e indicaram que a redução dos custos no cumprimento da obrigação tributária poderia levar a formalização de empresas e, portanto, ao recolhimento de tributos. Segundo os autores “*as empresas podem escolher a informalidade não para escaparem da tributação, mas para fugir da burocracia, da regulação, ou dos altos custos de entrada*” (LANZER e PORTO JR, 2011, p. 16).

A existência de avaliação quantitativa dos instrumentos é um fator de ponderação e comparação de instrumentos. Entretanto, mais importante é assegurar a coerência da utilização de todos os elementos disponíveis à administração de tributos, em face do custo que eles representam, seja pelo valor do tributo ou os custos dele decorrentes.

Uma visão integrada da administração de tributos como um processo de produção é defendida por BIRD: “*Tax administration may be viewed as a production process, where the inputs consist of men, materials and information and the outputs consist of revenue for the government and taxpayer equity*”. (BIRD, 2004, p. 139). Essa visão foi importante, pois possibilitou uma abordagem microeconômica em estudos sobre a tributação, vista como resultado do funcionamento da autoridade tributária.

Os elementos básicos do processo de produção, segundo BIRD, são:

- 1º) recursos humanos, infraestrutura e uma estrutura organizacional apropriada;
- 2º) sistemas de informação, para:
 - (a) avaliar a receita potencial da economia agregada;
 - (b) identificar potenciais contribuintes e os totais tributáveis;
 - (c) classificar em grupos homogêneos os contribuintes e os recursos e métodos empregados para arrecadação no grupo;
 - (d) monitorar a eficácia da estratégia de arrecadação; e
 - (e) monitor as violações da equidade pelos procedimentos legais;
- 3º) sistema de penalidades para a desobediência tributária e talvez um sistema de recompensa para o bom contribuinte;
- 4º) estratégias e procedimentos para conter a evasão fiscal por tipo de contribuinte prevenindo e punindo a evasão fiscal;
- 5º) sistemas de correção de erros internos não-intencionais e intencionais.

Segundo Richard Bird, três fatores são considerados essenciais para uma efetiva administração de tributos em qualquer país: 1) vontade política para implementar o sistema tributário; 2) estratégia clara de como serão atingidos os resultados; e 3) dotação de recursos adequados às tarefas. Estes fatores estão incorporados nas propostas do FMI.

As propostas do FMI na área tributária foram, por longo tempo, orientadas para a reformulação da política tributária e da administração de tributos nos países em desenvolvimento. Mais recentemente têm se concentrado nos países do leste Europeu em transição para economias de mercado²⁰.

Um documento publicado em 1997, por integrantes do Departamento de Assuntos Fiscais (Fiscal Affairs Department (FAD)) resumiu as propostas do FMI para a reforma da administração tributária. A proposta do FMI considerava a classificação de países em quatro grupos, conforme o nível do hiato de tributação (*tax gap*). O hiato de tributação é conceituado como a diferença entre a tributação potencial e o valor efetivamente arrecadado. O hiato de tributação decorre de fatores diversos, como a evasão, elisão, atraso no pagamento dos impostos, desconhecimento da legislação, entre outros.

Uma vez identificado o percentual de hiato de tributação, o FMI classificava a administração de tributos em função da efetividade, representada pelo hiato de tributação. A partir desta classificação eram aplicadas as estratégias traçadas para cada estágio da classificação.

De forma geral, as práticas do FMI para a reforma da administração de tributos demandavam: comprometimento político para sustentabilidade da reforma; simplificar o sistema tributário para facilitar a administração e reduzir os custos de obediência tributária; encorajar a obediência tributária voluntária; formular uma estratégia clara; identificar leis tributárias e contábeis que devem ser modificadas; adotar uma abordagem integrada do processo de arrecadação; diferenciar o tratamento dos contribuintes por tamanho; assegurar uma gestão efetiva do processo de reforma; determinar prioridades e cronograma e iniciar a reforma com projetos pilotos (SILVANI, BAER, 1997).

O Quadro 2, a seguir, resume as características dos países e as estratégias correspondentes para aprimoramento da administração de tributos conforme as experiências e

²⁰ *In developing countries, tax administration reform has been part of a broader fiscal reform effort aimed at restoring macroeconomic stability and restructuring tax system so that tax are more efficient, less distortionary of market forces, and easier to administer. In countries with economic transitions, the impetus to modernize tax administration has also come from the need to establish a tax administration that can respond to a growing market and the resulting increase in the numbers of taxpayers” (SILVANI e BAER, 1997, p. 4).*

recomendações dos membros do Departamento de Assuntos Fiscais do FMI (SILVANI, BAER,1997). Deve-se observar que as estratégias mencionadas referem-se à reforma da administração de tributos. As reformas no campo da política tributária se caracterizam pela: expansão da base tributária; redução de alíquotas e tributação “*supply-side*”²¹ convergindo para as propostas do “Consenso de Washington” impostas através de condicionantes de empréstimos, como será detalhado adiante.

Uma das mais severas críticas à ação do FMI decorre exatamente desta metodologia de classificar o país e impor estratégias padrão, desconsiderando especificidades históricas, políticas e culturais.

²¹ *Contra-pondo-se às políticas de estímulo de demanda, as políticas supply-side promovem estímulo a oferta. A tributação “supply side” é parte central das políticas supply-side e se caracteriza pela redução da tributação sobre bens e serviços como forma de estimular a produção.*

Quadro 2 – Estratégias Para Administração Tributária

HIATO TRIBUTARIO %	CLASSIFICAÇÃO DA ADM. TRIBUTÁRIA	CARACTERÍSTICAS	ESTRATÉGIA
Até 10	Muito efetiva (Ex. Dinamarca, N.Zelândia, Singapura)	Bom sistema de auto avaliação; contribuinte entende o sistema tributário e suas obrigações; sistemas e procedimentos de adm.tributária são bem definidos e utilizados por pessoal treinado; organização bem estruturada, gerenciada e financiada; serviços disponíveis a grande parte dos contribuintes; auditorias bem planejadas; penalidades bem aplicadas; bom suporte de tecnologia; atualização continua; pessoal qualificado e alto padrão de comportamento.	- Manter o nível da obediência tributária , e aumentar a eficiência pela redução do custo de obediência tributária; - Ajustar a organização e rotinas para atender o crescimento do setor de serviços, a globalização comercial e do fluxo de capitais e revolução da tecnologia de informação e comunicação.
de 10 a 20	Relativamente efetiva (Ex.Canadá, EUA, Europa Ocidental e Chile)	Administração adequada e atitude positiva da população; porém a estratégia pode ser aperfeiçoada aumentando o nível de obediência tributária.	- modificar a estrutura da autoridade tributária para fornecer mais serviços e reduzir os custos de obediência tributária; - aproveitar inovações tecnologias nas rotinas; - fortalecer a repressão para atingir potenciais contribuintes não cadastrados; - aumentar recursos humanos e materiais para reduzir o hiato tributário.
de 20 a 40	Relativamente Não-efetivo (compreende a maioria dos países, incluindo desenvolvidos e em desenvolvimento)	Autoridades tributárias dotadas de recursos, razoáveis sistemas,rotinas e pessoal qualificado, entretanto possuem gerência fraca, uso inadequado da tecnologia e das informações para controle da evasão; sistemas computacionais desvinculados das necessidades do usuário final; cobrança fraca e falta de coordenação com a ação de outros órgãos; falta clareza nas prioridades; existência de corrupção.	- aperfeiçoar a efetividade das operações da autoridade tributária através de mudanças organizacionais,rotinas e gerência; - modificar o comportamento do contribuinte médio e aumentar o nível de obediência tributária da população em geral.
Acima de 40	Altamente Não-efetivo	Falta de recursos financeiros e materiais; pessoal pouco qualificado; rotinas não efetivas; ausência de serviços para os contribuintes; alta rotatividade de pessoal técnico e gerência; corrupção.	- abandonar conceitos e práticas obsoletas e recriar a administração de tributos.

As reformas da administração tributária são efetuadas em conjunto com a reformulação dos sistemas tributários. Isto se deve à crença de que os aspectos normativos do sistema tributário estatutário pouco valem se não puderem ser implementados, como resume BIRD: *“Tax policy in developing and transitional countries must take the administrative dimension of taxation carefully in account. What can be done to a considerable extent determines what is done”* (BIRD, 2004, p. 134).

Uma análise crítica da ação dos organismos internacionais foi apresentada por STEWART, JOGARAJAN (2004), com base na análise de 500 (quinhentas) Cartas de Intenções dos países contratantes de empréstimos com o FMI no período de 1985 a 1995. Uma visão geral da ação dos organismos multilaterais indicou que apesar da ação ter a aparente liderança do Banco Mundial²² (que goza de menor resistência pelo seu caráter desenvolvimentista), o FMI é que funciona como o mentor efetivo da implantação dos sistemas tributários em países não desenvolvidos (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 147).

Para as autoras, a ação efetiva do FMI se dá por meio de: a) coleta de informações, análise e estudos sobre os sistemas tributários e as políticas tributárias dos países membros; b) formulação das propostas normativas; c) fornecimento de assistência técnica e formação de pessoal em política e administração tributária; e d) determinação de objetivos de política fiscal e concessão de empréstimos mediante condicionantes. Com base nestas evidências arguidas pelas autoras, pode-se concluir pela total interferência do FMI no processo de formulação e implementação da política e da administração de tributos, ressalvado o processo de aprovação legislativa, em países não-desenvolvidos. Esta impossibilidade de interferência explícita no processo político é suprida pela pré-condição definida pelo FMI para os países pretendentes aos financiamentos de **apresentarem comprometimento político com as reformas dos sistemas tributários**, constante em SILVANI, BAER (1997), como mencionado anteriormente.

Para STEWART, JOGARAJAN a ação do FMI faz a questão tributária parecer eminentemente técnica, entretanto esta questão é fundamentalmente política, na medida em que envolve a distribuição dos custos e benefícios da tributação no nível doméstico, bem como as relações do país com credores internacionais. O plano doméstico e o internacional do país se inter-relacionam através de condicionantes (STEWART, JOGARAJAN, 2004 p. 148).

²² *“It has been observed that the world bank has played a leadership role in structural adjustment programs and development discourse generally, including taxation, particularly in África and this role has been very significant. However, in the author’s view, the IMF has been pre-eminent organisation in the establishing the overall norms and directions of tax reform as well as direct involvement in tax reform projects”*. (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 147).

Segundo as autoras, o FMI fornece financiamentos mediante o estabelecimento de condicionantes. Dois aspectos são centrais na ação do FMI: 1) as reformas tributárias são condições definidas em documentos formais apresentados ao FMI, explicitando as intenções políticas do país proponente; e 2) o FMI exerce um grande papel na condução da reforma tributária por meio de “assistência técnica” (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 147).

Originalmente o FMI não interferia em questões internas dos países que envolvessem juízo de valor na questão social ou prioridades políticas. As autoras atribuem a Vito Tanzi, dirigente do Departamento de Assuntos Fiscais (FAD), entre 1974 e 2000, a reorientação das ações, a partir dos anos 80, de forma que os aspectos estruturais e sociais da política fiscal tornaram-se proeminentes e a política e administração dos tributos tomaram novo significado. O FMI passou a atuar visando estabelecer um sistema tributário que estimulasse a poupança, o investimento privado e abertura da economia, com as exportações liderando o desenvolvimento e políticas *supply-side* (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 152).

O FMI estabeleceu um “pacote” de reforma tributária focado na eficiência, que se tornou o núcleo das condicionantes dos ajustes estruturais, para os países que recorressem ao Fundo. As condicionantes exigiam aos países incluir em suas agendas de política tributária: a) quanto às mercadorias, estabelecer ampla tributação sobre valor agregado (VAT) em torno de 20%, em substituição aos impostos sobre vendas; b) quanto ao comércio exterior, reduzir e a eventualmente eliminar os impostos; c) quanto à mão de obra e à terra, reformar e simplificar a tributação; d) quanto à renda, reduzir alíquotas e ampliar as bases de pessoas físicas e jurídicas; e) quanto ao capital e investimentos, a tributação deve ser neutra; alguns tributos especiais devem ser mantido sobre bebidas e combustíveis; e os tributos pouco relevantes devem ser eliminados (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 152).

A adoção destas propostas pelos países não desenvolvidos implica em liberar o comércio exterior e desproteger a mercado interno (STIGLITZ, 2002). Especificamente em relação a tributação, a proposta de redução das diferenças na tributação torna os indivíduos de rendas diferentes, contribuintes iguais, portanto reduz a progressividade da tributação.

A implementação das reformas tributárias propostas por organismos multilaterais, caso produzam algum benefício, seria o de concentrá-los em algumas classes de contribuintes. STEWART, JOGARAJAN constataram a quase ausência de preocupação com os aspectos distributivos nos processos de reforma tributária. No caso do Brasil é

expressamente citado o compromisso de achatamento das alíquotas²³, reduzindo as diferenças entre alíquotas, o que tornaria o sistema tributário brasileiro mais regressivo. A tarefa foi cumprida pelo Plano Real e muito pouco ressaltada na literatura.

Na área da reforma da administração tributária, as autoras identificam que as propostas contidas nas cartas de intenções são principalmente instrumentais, orientadas para o aperfeiçoamento da eficácia e eficiência, com algumas medidas de equidade e **aceitação social da tributação**. Entretanto, as atividades de repressão são enfatizadas por meio do aumento das auditorias e do estabelecimento de unidades especiais para atuar sobre grandes contribuintes, entre outras medidas: *“The LOIs of more than 15 countries refer to establishing or reforming tax administrative codes regarding relations between taxpayer and tax authorities, or regulating “tax police””* (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 158). Grifei.

As propostas na área organizacional envolvem o aperfeiçoamento de pessoal, combate à corrupção, melhoria de remuneração, melhoria das condições de trabalho, descentralização e intensificação de tecnologias de informação.

A operacionalização das intervenções do FMI se dá através da prestação de “assistência técnica”. A assistência técnica consiste em “missões”, que tem curta duração de dias ou semanas, ou mediante ações de longo-prazo (mais de seis meses) efetuadas por economistas ou especialistas estrangeiros, incluindo formação, treinamento e transferência de conhecimentos ou técnicas (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 161).

O aspecto mais intrigante das ações de “assistência técnica” é o seu caráter secreto e as autoras fazem citação explícita de documento em que o FMI ratifica a confidencialidade de suas ações: ***“There is a continued secrecy regarding IMF technical assistance. The IMF “recognizes that the public would also be served by provision of information on the country-specific advice tendered by IMF” but insists that countries governments are able “to seek the IMF’s technical advice on a confidential base”*** (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 161), grifei .

A falta de transparência destas ações, segundo as autoras, traz à tona a questão da soberania na execução das reformas da política e das administrações tributárias. Essas reformas iniciam-se, como já mencionado, com o comprometimento político de apoio às reformas, pressupondo que este compromisso representa o apoio da sociedade às propostas do

²³ *“The authors did not find country LOIs that addressed tax equity in a direct or substantive manner. However, there was indirect allusions of fairness in LOIs of nearly one third of countries, about half of which referred to adjustment to tax income rate scales to improve fairness, in particular by changing tax rate or thresholds to make it more progressive. On the other hand, some countries, including Brazil, Rwanda and Tanzânia aim to flatten the income tax rate”* (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 164), grifei.

FMI. A implementação é realizada por indivíduos pertencentes à elite intelectual instalados em cargos superiores na hierarquia do governo²⁴ que nem sempre compartilham dos valores da sociedade. Esse processo põe em dúvida uma das principais questões da tributação, arguida pelos próprios organismos multilaterais, que é a aceitação social da tributação, uma vez que a sociedade fica, de fato, à parte do processo.

As reformas recomendadas pelo FMI na área tributária, segundo STEWART, JOGARAJAN, têm o objetivo fundamental de aumentar receitas, reduzir os déficits e o endividamento dos governos mediante a redução das despesas. Sob determinadas condições, a redução do déficit via corte de gastos pode significar um sacrifício grande aos países em desenvolvimento (com a crise de 2008, passaram a afetar também países desenvolvidos).

STEWART, JOGARAJAN mencionam o surgimento de uma controvérsia entre as principais instituições multilaterais, decorrente de uma abordagem mais social pelo Banco Mundial e que leva, surpreendentemente, a questionamento ético da finalidade das reformas:

“The IMF agenda of increasing revenues may be contrasted with the views of some in the World Bank who have been opposed to tax reform that would increase revenue (and hence hesitant about tax reform at all). It has been argued that additional tax revenues will go into leader’s pockets that government spending is inefficient and stifles private incentives, or that a smaller state is better for economic growth, hence cutting expenditures is better” (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 154).

Ressalte-se que a controvérsia atribuída a estes organismos multilaterais, nos termos apresentados pelas autoras, resulta em duas alternativas: ou menos governo ou maior desvio das receitas. Porém, a questão central de promover uma ação efetiva do Estado em favor da sociedade não é solucionada. A mudança de pensamento no Banco Mundial é atribuída à atuação de Joseph Stiglitz, que contribuiu para a mudança de abordagem do Banco Mundial sobre o desenvolvimento, incluindo aspectos sobre equidade, sustentabilidade e democracia (LEOPOLDI, MANCUSO, IGLESIAS, 2010, p. 18). Deve-se mencionar que o Banco Mundial tem estimulado ações de governança pública, em que a participação direta da sociedade, *in fine*, substitui a ação dos poderes Executivo e Legislativo, levando a um crescimento do “terceiro setor”, na execução de atividades, e do controle social, na fiscalização.

²⁴ *The mediating between international and national in the tax conditionality process is done by a government or technical “elite”, individuals who build a relationship with IMF staff, who may be elected or may be relative high-rannking government officials and whose education, goals and values may or may not differ from those of the mass of the country’s population. The “non-public”, secretive and expert-driven process of tax conditionality militates against ownership of tax reform in the national context.* (STEWART, JOGARAJAN, 2004, p. 168).

Um aspecto relevante é a ocorrência de um processo de isomorfismo (DIMAGGIO, POWELL, 1983) das organizações tributárias, em consequência da ação de organismos multilaterais de impor aos países não desenvolvidos a adoção de estratégias, organizações e instituições pré-concebidas.

Especificamente em relação ao setor público esta homogeneização é denominada por Peter Evans como **“monocultura institucional”**: *“a imposição de versões idealizadas de instituições anglo-americanas baseadas em planejamentos, cuja aplicabilidade presumivelmente transcende a culturas e circunstâncias nacionais”* (EVANS, 2003, p. 20).

Eli Diniz caracteriza a prática da “monocultura institucional” como um processo mimético: *“No plano das políticas postas em prática, tal tendência traduziu-se, frequentemente, num processo mimético, acrítico, implicando a adoção de soluções extraídas dos receituários consagrados internacionalmente, como se fosse possível mudar por decreto situações reais”* (DINIZ, 2007, p. 21).

A conclusão de Evans aponta para o fracasso deste processo de homogeneização, fundado na argumentação inequívoca de que:

“a monocultura não tem funcionado muito bem na prática. Se tivesse, esperaríamos taxas de crescimento aceleradas no Sul durante as últimas duas décadas de esforços intensificados quanto à monocultura institucional. Ao invés disso, os últimos vinte anos testemunharam uma queda nas taxas de crescimento entre os supostos beneficiários desse processo no Sul” (EVANS, 2003, p. 30).

Duas propostas, em relação às autoridades tributárias, tomaram impulso a partir dos organismos internacionais: 1) as reformas ARA (Autonomus Revenue Agency) e 2) a fusão do órgão tributário com o órgão previdenciário. As reformas ARA, popularizadas nos anos 1990, consistiam na criação de agências tributárias que possuíam autonomia, administrativa e financeira, e eram avaliadas a partir do seu desempenho previamente acordado. O objetivo deste modelo era blindar a administração tributária de influências políticas, bem como assegurar-lhes recursos para execução de suas atividades, principalmente para o pagamento de pessoal qualificado, uma dificuldade frequente e agravada em países não desenvolvidos, pois a área tributária privada atrai os profissionais bem remunerados e o Estado possui restrições salariais que impedem a manutenção da mão de obra qualificada.

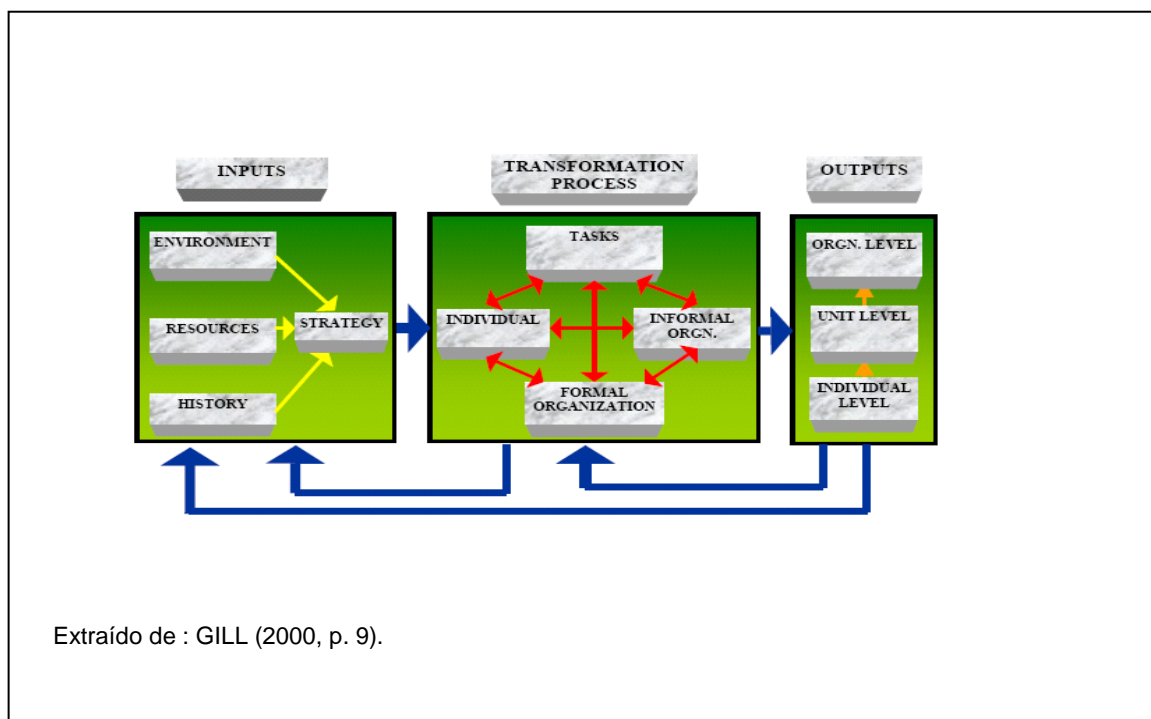
A avaliação dos resultados de processos de reforma do tipo ARA, efetuadas pela United State Agency for International Development (USAID), não permite concluir pela vantagem de tal proposta (MANN, 2004). Idêntico resultado é apresentado, em pesquisa do próprio FMI, realizada por CANDALL e KIDD: ***“Establishing an RA should not be viewed as a panacea—creating a RA is clearly expensive, may take a long time and require significant effort, and***

does not actually improve tax administration effectiveness.” (CRANDALL, KIDD, 2006, p. 53), grifei.

Outro processo de mudança estrutural do fisco é unificação dos órgãos tributários e previdenciários, processo surgido a partir da virada do século XXI. A proposta foi absorvida por organismos financeiros multilaterais, como o FMI e Banco Mundial e passou a ser uma “recomendação *ad-hoc*” do FMI. O objetivo de unificar os dois órgãos é aumentar a arrecadação previdenciária utilizando a capacitação do órgão tributário, que, na maioria das vezes, apresenta desempenho superior na ação de fiscalização e cobrança (BARRAND, ROSS, HARRISON, 2004). Em que pese não haver dados conclusivos quanto à eficácia da proposta, ela foi absorvida na organização atual do fisco brasileiro.

Um modelo de avaliação da administração de tributos desenvolvido por GILL (2000), utilizado em análises do Banco Mundial, indica a preocupação com uma abordagem integral da administração tributária. Denominado de “Modelo de Congruência”, o modelo de GILL é representado por um diagrama de processo contendo entradas, processos e produtos, relevantes para a administração tributária, conforme Figura a seguir.

Figura 11: Modelo de Congruência

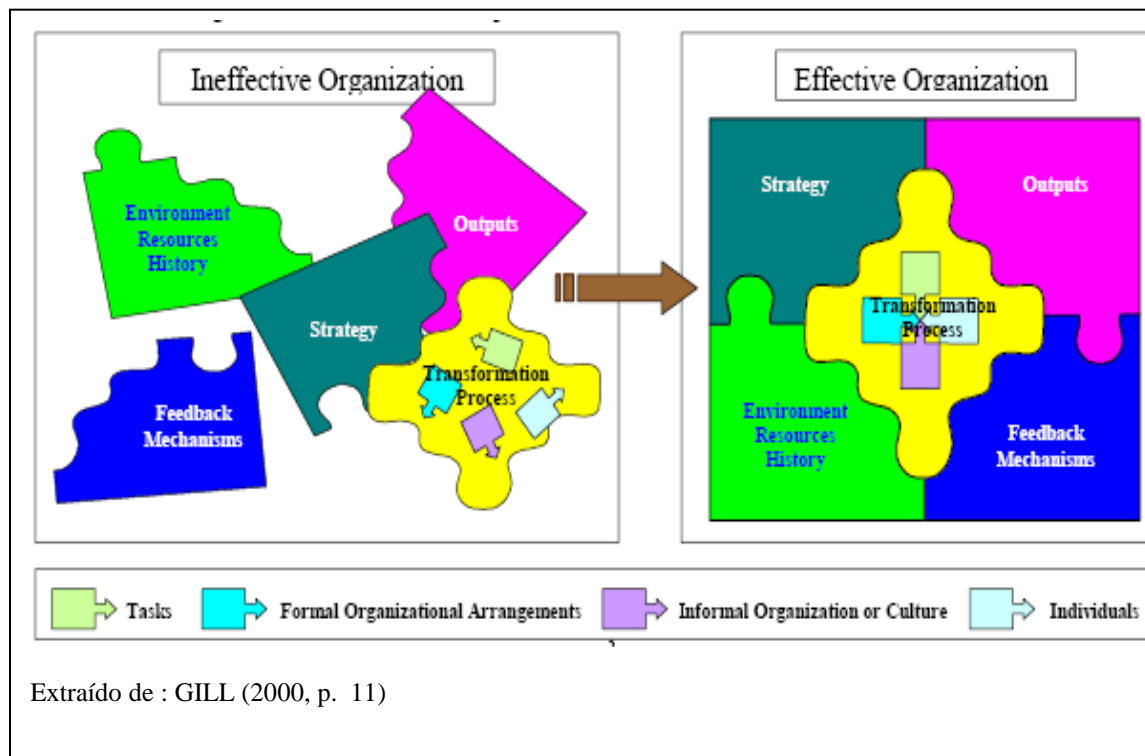


Em uma visão geral deste modelo, constata-se as especificidades do país, representadas pelo ambiente, recursos e a história, como elementos formadores da estratégia. Isso difere da abordagem do FMI, proposta à época, que partia da quantificação do *tax-gap*

para determinar a aplicação de uma estratégia pré-concebida. No modelo adotado pelo Banco Mundial a estratégia é um “input” do processo, e é formulada considerando-se o ambiente, os recursos e a história, em acordo com o conceito de “dependência da trajetória”, indicando a influência da abordagem institucional²⁵.

Igualmente relevante é a presença no modelo da influência do aspecto organizacional, mediante o reconhecimento da organização formal e informal e suas intervenções na realização dos processos. De acordo com o modelo proposto, o fator determinante da efetividade da organização é o alinhamento dos elementos à disposição da administração tributária de forma a obter o resultado planejado, conforme representado na Figura 12, abaixo.

Figura 12 – Efetividade da Organização Tributária



A aplicação efetiva dos conceitos adotados no âmbito do Banco Mundial pode ser verificada no relatório de avaliação das ações do banco na área tributária durante a década de 90. O Quadro 3, a seguir, apresenta os valores totais dos projetos por região, conduzidos

²⁵ *Whereas policy advice on revenue architecture has been and continues to be a prominent part of the Bank's analytical support to countries, there has been increasing realization that good policies alone are insufficient for sustained, reliable revenue generation, which in turn is a necessary condition for both macroeconomic stability and provision of adequate social services by the Government. In the medium to long term, evidence shows that strong institutions, particularly institutions of governance are as if not more important to achieve sustained growth and poverty reduction. There is also some evidence showing that this applies to revenue generation. (BARBONE et al.1999, p. 2).*

com a participação do banco. A América Latina detém a segunda maior participação em valor, 2,3 bilhões de dólares, dentre o total de projetos, correspondendo a 27,1%.

Quadro 3: Projetos de Sistemas Tributário com Atuação do Banco Mundial nos anos 1990 a 1998

Região	NºProjetos	%	US\$ milhões	%
África	33	39,8%	2.186,6	25,8%
Europa Central e Asia	20	24,1%	2.595,2	30,6%
Leste Asiático e Pacífico	5	6,0%	228,0	2,7%
América Latina	19	22,9%	2.298,2	27,1%
Oriente Médio e Norte Africa	4	4,8%	524,9	6,2%
Sul da Ásia	2	2,4%	650,0	7,7%
TOTAL	83	100,0%	8.482,9	100,0%

Fonte: BARBONE et al. (1999, p. 5).

Quando observados os objetivos principais contidos nos projetos, conforme apresentado no Quadro 4, verifica-se que a maioria dos projetos visa a melhora da receita e o fortalecimento das instituições e da capacidade administrativa.

Quadro 4: Objetivos dos Maiores Projetos

<i>(43 projetos com maiores componentes de administração)</i>		
Objetivos	Nºde Projetos	% dos projetos
1. Melhora da Receita	17	39,5
2. Fortalecimento de Instituições Administrativas	16	37,2
3. Estabilidade Macroeconômica	12	27,9
4. Aprimoramento de Instituições do Ambiente	8	18,6
5. Fortalecimento da Capacidade Administrativa	7	16,3
6. Aprimoramento da Obediência Tributária	6	14,0
7. Fortalecimento da Accountability	3	7,0
8. Fortalecimento anti-corrupção	2	4,7
9. Aprimoramento de serviços ao contribuinte	2	4,7
10. Educação Fiscal	2	4,7
11. outros	9	20,9

Fonte: BARBONE et al. (1999, p. 4).

Os objetivos de fortalecimento das instituições e da capacidade administrativa refletem a importância atribuída pelo Banco Mundial aos aspectos institucionais: ***Performance is a function of Capacity, Institutions and Exogenous constraints.*** (BARBONE et al. 1999, p. 6), conforme o quadro 5, a seguir, reproduzida do relatório citado.

Quadro 5: Estrutura para Diagnóstico de Fraquezas de Sistemas Tributários

CARACTERÍSTICA	PERFORMANCE (geralmente indicador quantitativo)	CAPACIDADE	INSTITUIÇÕES	RESTRIÇÕES EXOGENAS E AMBIENTAIS
Formulação de Política	<ul style="list-style-type: none"> - simplicidade, equidade e compreensão da legislação tributária. - simplicidade, equidade e compreensão dos procedimentos relativos ao contribuinte. - efetividade das decisões de gestão estratégicas. 	<ul style="list-style-type: none"> - qualidade e quantidade de recursos humanos para formulação política e pesquisa. - Recursos de Treinamento. 	<ul style="list-style-type: none"> - definição das atribuições legais da administração. - Autonomia Administrativa. - Determinação de procedimentos orçamentários - Estrutura Organizacional; - Interferência política nas decisões administrativas. - Adequação da estrutura tributária. 	<ul style="list-style-type: none"> - Nível de desenvolvimento econômico. - Abertura - Desenvolvimento do Comercio. - Extensão de transição para o mercado. - Desenvolvimento das profissões contábeis e padrões contábeis - Desenvolvimento do Sist. Bancário e Financeiro. - Educação - Convenções Legais e Constituição. - Lei e ordem. - Obediência tributária. - Credibilidade do governo. - Estabilidade do Governo. - Condições do Serviço Público.
Accountability	<ul style="list-style-type: none"> - corrupção - perda de receita por lapso administrativo. - Acompanhamento de contribuintes 	<ul style="list-style-type: none"> - qualidade e quantidade de recursos humanos e materiais em gerência, inspeção, auditoria, vigilância e anti-corrupção. - Recursos de Treinamento para assessoria de accountability. - Envolvimento da sociedade 	<ul style="list-style-type: none"> - auditoria interna e externa - ouvidoria - processo de acompanhamento de contribuintes - vigilância - estrutura de penalidade e efetividade para administradores - estrutura de recompensa e efetividade - procedimento de avaliação de performance e execução para assessoria e unidades administrativas 	
Efetividade na Prestação de Serviços	<ul style="list-style-type: none"> - indicadores de hiato tributário - Indicadores de efetividade das atividades 	<ul style="list-style-type: none"> - quantidade e qualidade de recursos humanos e materiais em atividades administrativas. - Recrutamento, plano de carreira, promoção e transferência. - Política salarial e gratificações. - Recursos de treinamento. - Automação - Tamanho do orçamento - Gestão financeira, de pessoal e logística - viabilidade e extensão de terceirização e privatização 	<ul style="list-style-type: none"> - Adequação de procedimentos para diferentes atividades internos e relacionadas com o contribuinte, incluindo : obediência tributária, valoração, identificação de contribuintes, auditoria tributária, educação fiscal , prestação de serviço, cobrança, aplicação de penalidades, contencioso, verificação de mercadorias e desembaraço, procedimentos aduaneiros especiais, alfandegamento e armazenagem, troca e compartilhamento de informações e restituições. 	
Eficiência na Prestação de Serviços	<ul style="list-style-type: none"> - indicadores de custos em relação à receita. - Indicadores de prazos - Acompanhamento de contribuintes 			

Fonte: BARBONE et al. (1999, p. 8).

A hipótese de existência de uma abordagem que envolve aspectos institucionais e organizacionais atuando como determinantes da performance dos sistemas tributários, como constante no trabalho do Banco Mundial, ratifica a proposta dessa tese de exame de referenciais alternativos com fundamentos não ortodoxos, nas áreas de instituições e organizações, para o tratamento da questão da tributação.

2.3.2.3 Abordagem Institucional

A literatura institucional conceitua *Instituições* como **regras formais e informais** que moldam comportamentos. Estas regras são acompanhadas de elementos de persuasão para que sejam cumpridas. As instituições atuam como elemento facilitador das relações sócio-econômicas, em particular como um sistema de incentivo para o engajamento dos agentes econômicos nestas relações (NORTH, 1991; HODGSON, 2006) Sob esta conceituação, a tributação pode ser analisada em diversos aspectos nos campos histórico, político, legal, econômico e social.

Na abordagem institucional da tributação, o ponto em comum presente na literatura é a referência às instituições como elemento central no processo de barganha que ocorre na tributação. Outro aspecto da abordagem institucional é a rejeição à concepção de racionalidade maximizadora pressuposta pela análise econômica ortodoxa como parâmetro para a decisão de pagar impostos. Deve-se ter claro que a tributação é, por si só, uma instituição, pois são regras formais que definem a cobrança de impostos.

Pode-se verificar na literatura que a ação das instituições diante da tributação ocorre em dois níveis: coletivo e individual. No nível coletivo, decorre da visão da tributação como resultado da barganha que se estabelece entre o Estado e a sociedade. Nesse nível, as instituições políticas são importantes elementos catalisadores da participação de diversos atores, tanto no âmbito nacional como internacional, que influenciam a formulação do sistema tributário.

No nível individual, a ação das instituições ocorre na interação entre o contribuinte e a autoridade tributária. Nesse sentido a organização tributária também é vista como instituição, pois, na medida em que define a forma de implantação do sistema tributário, ela influencia o comportamento dos contribuintes. Um importante aspecto é a ligação

existente entre o nível coletivo e o individual, pois as relações entre a autoridade tributária e o contribuinte são reflexo da relação estabelecida entre o Estado e Sociedade.

Ao contrário das abordagens econômica e da administrativa, a abordagem institucional não prescreve nenhuma solução generalizada, mas, sim, reconhece a importância das instituições na solução dos problemas de tributação e que estas soluções são específicas segundo as condições do ambiente histórico, cultural e sócio-político em que surgem.

As principais referências da literatura na abordagem institucional da tributação estão, na Austrália, nos trabalhos de STEWART (2002, 2006), BRAITHWAITE (2001, 2007) e, na Inglaterra, MOORE (2004, 2007), (LLEDO, MOORE, SCHNEIDER, 2004). No Brasil uma abordagem institucional da tributação foi feita por MELO (2005).

Preliminarmente à análise específica da abordagem institucional na tributação, é necessário abordar a relação Estado-Sociedade de forma geral. Para isto serão analisados os argumentos de MIGDAL(1988), principalmente por sua orientação direcionada para países não-desenvolvidos.

Segundo MIGDAL, o fim do colonialismo abriu espaço para a possibilidade da ação de um Estado capacitado a promover o desenvolvimento em países do Terceiro Mundo. As expectativas iniciais sobre as transformações que o Estado efetivamente poderia promover foram frustradas. As ações eram idealizadas e não levavam em conta o necessário conhecimento do efetivo processo social nos ambientes em que as intervenções ocorreriam e também dos efetivos resultados (MIGDAL, 1988, p. 11 e 12).

Após a Segunda Guerra, as abordagens das ciências sociais ainda tratavam da acumulação de história institucional e análise formal de princípios constitucionais, ressalvada, como aponta MOORE, a abordagem precursora da sociologia fiscal iniciada por Schumpeter e Goldscheid: *“Writing in the early 20th century, they saw it as an alternative to the others narratives competing in the social science of the time: Marxism, Weberianism, Spencerism and so on.”* (MOORE, 2004, p. 298).

Ao final dos anos 1950 foram introduzidas novas metodologias que tentavam entender a relação entre a sociedade e o governo. As novas análises tinham foco na participação da população no processo. Entretanto, não tinham em conta o resultado efetivo. Tinha-se como garantido que as ações no nível institucional se refletiriam fielmente no nível do indivíduo (MIGDAL, 1988, p. 11).

Apesar das ações das ciências sociais, no período, atuarem não somente na descrição dos fenômenos sociais, mas também na prescrição das ações, MIGDAL aponta como realmente relevante a formação de uma rede internacional de normas e instituições com fins de direcionar as ações dos Estados do Terceiro Mundo, visando transformar estas sociedades (MIGDAL, 1988, p.14). Nesse contexto, é relevante mencionar que, por solicitação da ONU, foi estabelecido na década de 1950 o primeiro programa de formação em política tributária na Universidade de Harvard, destinado a capacitar pessoal de países do Terceiro Mundo, incluindo a participação de brasileiros. O aprofundamento das ações desta rede internacional, em relação aos países não desenvolvidos, ocorreu nos anos 1980 inspirado pelas propostas do Consenso de Washington. No campo tributário, essas ações compreendiam as reformas da política tributária e da administração tributária, conduzidas pelo FMI, e que foram analisadas na “abordagem administrativa” neste trabalho.

A argumentação de MIGDAL para a implantação, em países não desenvolvidos, de instituições externamente planejadas envolve mais que a questão da promoção do desenvolvimento. A motivação para os governos implantarem instituições externamente planejadas é a sobrevivência do próprio governo e da nação. A institucionalização promoveria a alavancagem da mobilização de recursos²⁶ (MIGDAL, 1988, p. 21 e 22). A versão recente dessa proposta foi, como mencionado na introdução dessa tese, o surgimento das Metas do Milênio, prevendo a necessidade de instituições para mobilização de recursos destinados a promover o crescimento, com papel essencial da administração tributária. Adicione-se a isso, o relatório do Banco Mundial de 2008 (anterior à crise financeira) que estabelecia como grande desafio aos países subdesenvolvidos a gestão tributária como instrumento para sustentar seu desenvolvimento. Era esperado que a grande liquidez existente no mercado internacional, em algum momento, retornaria aos países desenvolvidos quando iniciado um novo ciclo de desenvolvimento nas economias centrais.

A par da existência da possibilidade de controle coercitivo, MIGDAL ressalta a importância do “controle social”: **“State social control involves the successful subordination of people’s own inclinations of social behavior or behavior sought by other social organizations in favor of the behavior prescribed by the state rules.”** (MIGDAL, 1988, p. 22). A importância do controle social reside na possibilidade de aumento da capacidade do Estado e da mobilização de recursos.

²⁶ “Mobilization involves channeling people into specialized organizational framework that enable state leaders to build stronger armies, collect more tax (specially important in maintaining those armies), and complete any other number of complicated task” (MIGDAL, 1988, p. 21 e 22).

O processo de institucionalização demanda habilidade por parte dos governos. A implantação de instituições que representam a “modernidade” compete com formas tradicionais de organização da sociedade que têm possibilitado a subsistência dessas sociedades. No caso da tributação brasileira, a sonegação, informalidade, contrabando e a contrafacção, têm sido meios de subsistências à margem da lei, porém socialmente aceitos. Ressalvados o contrabando e a contrafacção, que passaram a ser reprimidos por pressões externas em defesa ao direito de propriedade, não se verifica a mesma disposição política dos governos em enfrentar o problema da sonegação, o maior mal do sistema tributário, ficando a iniciativa à conta da ação isolada de parte dos membros do fisco.

A substituição ou introdução de novas instituições envolve, pelo menos, três elementos: 1) a formulação de uma estratégia e 2) a existência de organizações que forneçam aos cidadãos uma subsistência em melhores condições que as providas pelas instituições tradicionais; e 3) a crença comum entre os cidadãos nas propostas do Estado²⁷ (MIGDAL, 1988, p. 27).

Para MIGDAL, o aumento do controle social é refletido por três indicadores, sendo eles essenciais para a questão da tributação: 1) **obediência** (*compliance*) é o nível elementar em que a força do Estado é ganhar a conformidade para suas demandas pela população; 2) **participação** denota o uso voluntário repetidas vezes das instituições conduzidas pelo Estado ou por este autorizadas, em detrimento a alternativas irregulares; e 3) **legitimação** é a aceitação, e mesmo a aprovação, das regras estabelecidas pelo Estado como verdadeiras e corretas. (MIGDAL, 1988, p. 32).

Especificamente em relação à tributação, deve-se destacar que o objetivo central recomendado às administrações tributárias nos tempos atuais é a obtenção da receita tributária pro meio da **obediência** voluntária às obrigações tributárias e a **legitimação** da tributação por meio da aceitação social da tributação. Assim, os objetivos das administrações tributárias se assentam sobre os dois mais profundos indicadores de controle social.

A consolidação do controle social implica um contrato social, no qual as ações do Estado são apoiadas financeiramente pela sociedade mediante o cumprimento voluntário da obrigação tributária: *“The socialpolitical contract concern the contribution-tax paid by citizen, possibly altruist, who accept the legitimacy of the functions of the intervencionist estate.”* (LEROY, 2009). A

²⁷ *“Social control rests on organizational ability to deliver key components for individuals’ strategies of survival. Most such strategies have coincided with existing, accepted modes of behavior and belief, reinforcing the characteristic forms of social control.”* (MIGDAL, 1988, p. 27).

legitimação, como o indicador mais profundo do controle social, inclui a existência de uma representação simbólica :“*It indicates people’s approval of the state’s desired social order through their acceptance of the state’s myth*” (MIGDAL, 1988, p. 33). Assim, dois aspectos relevantes são identificados em relação à tributação, o valor efetivamente arrecadado por meios não coercitivos e a representação social do tributo arrecadado.

A arrecadação efetiva é o aspecto tangível da tributação. O aspecto intangível da tributação, i.é, a sua representação social, possui importância e pode ser avaliada. HODGSON, citando Searle, relata que a representação mental de uma instituição é razão de ser de sua existência: “*the mental representation of an institution or its rules are partly constitutive of that institution, since an institution can exist only if people have particular and related beliefs and mental attitude.*” (HODGSON, 2006, p. 4). Tais elementos são agora considerados na formulação de modelos de cumprimento das obrigações tributárias fundado na economia comportamental.

LEROY (2009) identifica cinco formas de representação social da tributação nas sociedades modernas, excetuando a ocorrência da tributação indireta embutida nos preços das mercadorias e que não é percebida pela população, conforme demonstrado no quadro 6 a seguir.

Quadro 6: Representação Social da Tributação

Representação Social	Característica
Tributação-Invisível	Não é representação social (tributos indiretos)
Tributação-Confisco	A Carga tributária é intolerável
Tributação-Restritiva	A Carga Tributária é muito pesada
Tributação-Obrigaçao	O imposto p. o para as autoridades públicas (uma das duas bases de formação do estado fiscal na Europa): conceito legal
Tributação-Troca	Preço p. o pelo contribuinte pelo benefício (serviços) que ele recebe da sociedade: conceito econômico
Tributação-Contribuição	O contribuinte julga o imposto legítimo para financiar as instituições ou políticas públicas

Fonte:LEROY (2009).

Uma tipologia do Estado Fiscal, também é apresentada por LEROY, onde são apresentadas quatro categorias de Estado, classificados em função da relação entre a carga tributária e o nível de intervenção econômica, conforme apresentado na Quadro 7, a seguir.

Quadro 7: Tipologia do Estado Fiscal

	Nível de Intervenção BAIXO	Nível de Intervenção ALTO
Nível de Tributação BAIXO	Estado Liberal	Estado Crise
Nível de Tributação ALTO	Estado Desperdiçador	Estado Intervencionista

Fonte:LEROY (2009).

O “Estado Liberal”, com baixas tributação e intervenção, limita-se às funções de soberania: defesa, justiça, diplomacia, etc. e se mantém afastado de decisões econômicas e sociais. Como define LEROY: *“It is the reign of the economic competition and of the (supposed) invisible hand of the market to ensure the prosperity”* (LEROY, 2009).

O “Estado Intervencionista”, que originalmente se desenvolveu sob a forma de Estado do Bem Estar, representou uma intervenção pública fundada na teoria de justiça social desenvolvida no século XIX, atuando como compensação dos efeitos indesejados da sociedade industrial. Esta forma de Estado se mantém pela legitimação política que a sustenta, notadamente nos países europeus.

O “Estado Desperdiçador” caracteriza-se pela tributação elevada e baixa intervenção, o que é explicado pelo desvio da verba pública.

Por sua vez, o “Estado Crise” interfere na vida econômica e social, sem dispor dos recursos necessários. Isto tem explicações variadas. LEROY cita Goldscheid, argumentando que, sob uma estrutura financeira frágil, o Estado amplia as ações do setor público para escapar à crise fiscal. De maneira similar, cita O’Connors, para quem a intervenção do Estado ocorre para sustentar a economia a custo de maior déficit público. Enfim, o “Estado Crise” interfere para evitar crises públicas ou privadas. Assim, a crise, para LEROY, é justificativa para a elevação da tributação. Tal explicação não foge as evidências atuais relativas à crise financeira internacional de 2008.

LEROY cita um estudo empírico, conduzido durante debates sobre a previdência social nos EUA entre 1998-1999, no qual pessoas expostas a retóricas “erradas” (com palavras negativas) tinham 47% de chance de declarar incorretamente que a previdência

entraria em completo colapso. Quando a retórica é “benigna” (com palavras positivas), as respostas reduziam para 32% a percepção de insolvência. Isto ratifica as propostas das finanças públicas comportamentais, segundo a qual é relevante a forma pela qual o problema é apresentado, a despeito da racionalidade subjacente.

O aspecto simbólico da legitimação do Estado e suas instituições, também arguido por MIGDAL, é favorecido à conta das situações específicas vividas pela sociedade. No histórico apresentado, vê-se que a institucionalização da tributação, como base de sustentação do Estado Fiscal, se deu diante de uma situação de guerra na defesa da Europa contra o Islã. Nessas condições, a tributação é legitimada como elemento simbólico da sobrevivência e preservação de valores da sociedade.

A retórica econômica de SMITH, presente em “*A Riqueza das Nações*”, fixou as bases para o não-intervencionismo do Estado na economia e a concepção da tributação como um mal necessário a ser mantido no nível mínimo possível. A crise dos anos 1920 tornou explícita a necessidade da intervenção do Estado na economia e a visão do Estado de Bem Estar Social atribuiu à tributação uma conotação de contrapartida pela proteção do Estado social.

A questão contemporânea da tributação emerge do processo de globalização. O avanço liberal na década de 1980 se deu de modo que a relação estabelecida entre o Estado e sociedade reduzisse a intervenção do Estado na economia, demandando uma correspondente reforma das instituições tributárias.

Os anos 1980, nos países desenvolvidos, foram conhecidos como a década global das reformas tributárias (STEWART, 2006, p. 3). Essas reformas tributárias alteraram principalmente a estrutura de alíquotas dos sistemas, isto é, alteraram a distribuição da carga tributária. Importante, ainda, registrar que o continente europeu (notadamente nos países de orientação social-democrata) tendeu a retardar a adoção de medidas liberais prolongando a utilização do instrumental keynesiano na condução de políticas anticíclicas (HALL, SOSKICE, 2001), às custas de um maior endividamento público para compensar a desaceleração econômica. Do início dos anos 1980 até o estabelecimento do tratado de Maastrich, que formalizou a União Européia, o endividamento dos 12 países originários da União Européia cresceu, em uma década, de 31% para 75% do PIB (TANZI, 2005, p. 12). O resultado intertemporal é obtido atualmente, nos ajustes que se fazem necessários ao equilíbrio fiscal de alguns países da União Européia, que não lograram crescimento econômico, decorridos vinte anos de unificação.

A partir dos anos 1990, os países desenvolvidos passaram para uma fase de aprimoramento da gestão tributária. O foco das reformas foi direcionado para aspectos operacionais, visando aumentar a eficácia da cobrança, aceleração tecnológica, redução de custos e aumento da eficiência administrativa (STEWART, 2006, p. 6).

Ressalte-se que a abordagem institucional reconhece que interesses e idéias sobre a política e gestão tributária são produzidas por meio da dinâmica das relações de poder, regras e processos históricos. A abordagem institucional se baseia na hipótese de que as instituições políticas e as políticas públicas anteriormente adotadas estruturam o comportamento político da burocracia, do parlamento e de grupos de interesses durante o processo político (STEWART, 2006, p. 5). Assim, se por um lado o esforço de duas décadas foi reduzir a presença do Estado e aperfeiçoar a administração, por outro lado a fixação da representação social do Estado, como uma instituição predadora ou desperdiçadora, e a representação social da tributação, como tributação-restritiva ou tributação-confisco, por “dependência de trajetória”, prejudicou a legitimação da tributação e deu causa à resistência da sociedade à tributação, ao aumento da evasão, ao agravamento das relações entre contribuintes e as autoridades tributária. Sob tais condições, o aumento da ação coercitiva do fisco se tornou prescrição permanente dos organismos internacionais. Tal conflito determinou as atuais mudanças da abordagem eminentemente técnica, que prevaleceu no período do paradigma liberal, em direção a uma abordagem institucional em que prevalece a cooperação.

Segundo STEWART, o avanço liberal elevou o status dos especialistas em reforma tributária, principalmente os economistas, capazes de definir um sistema tributário ideal para o desenvolvimento do mercado: *“tax reform for a global market is now more than ever driven by technical and economic elites, and in this context, a top-down analysis of tax reform appears accurate.”* (STEWART, 2006, P. 5). Tal fato representa uma redução da participação democrática na formulação dos sistemas tributários. No que se refere à relação direta da autoridade tributária e o contribuinte, as ações do fisco se caracterizaram por um período de tratamento repressivo à sonegação, com reações surpreendentes, como será visto adiante.

Uma visão alternativa à proposta tecnicista, segundo STEWART, surge de uma abordagem “**public choice**”, baseada no fato de que mesmo o melhor sistema tributário tecnicamente projetado está sujeito às dificuldades decorrente do processo político de formulação legal. Assim, há necessidade de lideranças para conduzir o processo de reforma. As críticas à abordagem “**public choice**” alegam o fato de que ela ignora a complexidade do governo e das organizações sociais, (reproduzindo erros dos anos 1950, no pós-guerra,

conforme também apontado por MIGDAL). As propostas da corrente “public choice”, padecem do fato de se fundamentarem em premissas duvidosas de que os atores se comportam em seu auto-interesse e de forma racional todo o tempo (STEWART, 2006, P.5).

STWEART, citando Marriot e Holmes, alerta para o risco da transformação da abordagem institucionalista numa panaceia: “*a problem with the institutional approach is that it may explain everything and nothing. Thus it is important to identify features of institutionalism that appear to be particularly useful in analysing tax reform*” (STEWART, 2006, p. 6).

Esse alerta não reduz a importância da abordagem institucional, só realça a necessidade de precisão da análise, uma vez que a agenda atual dos países desenvolvidos se volta para questões de participação, transparência e legitimidade, que permitam um engajamento democrático no processo de tributação (STEWART, 2006, p. 7).

O fracasso das propostas do Consenso de Washington, manifesto pela quantidade de países ainda na miséria, ocasionou a revisão das propostas de desenvolvimento. O surgimento do “Consenso de Monterey” e a fixação das “Metas do Milênio” deram destaque à tributação como instrumento doméstico de mobilização de recursos para o desenvolvimento. Atualmente revisões das teses de construção dos Estados estão em andamento, principalmente em razão da reconfiguração na África e Oriente Médio, e se mostram mais cautelosas no sentido de, preliminarmente à proposição de soluções, tentarem compreender os processos sociopolíticos, como se pode constatar em alguns títulos destas obras: ***States in Development: Understanding State-Building*** (WHAITES, 2008); ***How Does Taxation Affect the Quality of Governance*** (MOORE, 2007), grifo nosso.

A prescrição de instituições necessárias ao desenvolvimento é refutada por alguns autores. Para CHANG (2006), o desenvolvimento dos atuais países desenvolvidos não se fez à conta de todas as instituições, pois algumas só foram criadas depois de atingidos determinados estágios de desenvolvimento. Entretanto, estas instituições, com todo o custo em que se incorre para sua existência, atualmente são impostas aos países não desenvolvidos. Adicionalmente, RODRICK indica que contribuições para o desenvolvimento estão ao alcance dos países não-desenvolvidos sem a adoção de amplas reformas institucionais, custosas e complexas: “***Instigating growth is a lot easier than the standard Washington recipe, with its long list of institutional and governance reforms, would lead us to believe[...].When a country is so far below its potential steady-state level of income, even moderate movements in the righth direction can produce a big growth payoff.***” (RODRICK, 2004, p. 11).

A mobilização de recursos está assumindo um aspecto mais amplo. Estudo recente preparado pelo Banco Mundial e DFID, sobre a tributação em países não-desenvolvidos, visando orientar doadores de recursos a esses países, reviu contribuições da economia política da tributação de modo a dotar de mais informações histórica e política o aconselhamento para as políticas tributárias (WB, 2008, p. 6). Essa nova posição decorre do reconhecimento das limitações da abordagem administrativa anteriormente adotada²⁸.

No novo milênio três situações se destacam na análise da mobilização de recursos e no desenvolvimento das instituições no nível coletivo. Essas situações resumem a relação Estado-Sociedade no que se refere à tributação e ao processo de barganha pelo qual os tributos são arrecadados, como mencionado a seguir.

Numa primeira situação, verifica-se que a existência de fontes de ajuda externa aos países não desenvolvidos faz com que os governos desses países evitem esforços tributários para aumentar a arrecadação e, desta forma, não criem desgastes internos junto à sociedade.

A segunda situação se caracteriza pelo fato de que países dotados de receitas provenientes de recursos naturais, como minérios e, principalmente, petróleo, por não necessitarem extrair recursos via tributação, tendem a gerar sistemas políticos menos democráticos e transparentes. Uma vez que não extraíndo recursos da população, também não prestam conta aos cidadãos das receitas proveniente da exploração dos recursos naturais. Esta argumentação é igualmente aplicável ao caso brasileiro em relação aos royalties de petróleo.

Na terceira situação, países que dependem da arrecadação tributária para a mobilização de recursos, tendem a desenvolver maior transparência nas relações com os cidadãos como forma de legitimar a extração de recursos (WB, 2008; MOORE, 2007). Deve-se observar que a organização do Estado sob a forma federativa torna mais complexa a questão institucional, devido a uma instância adicional de negociação dos recursos.

Como apontado por MIGDAL, a implantação de instituições implica em 1) adoção de uma estratégia, 2) existência de uma organização para implementação e 3) crença nas propostas do Estado. A relação direta entre o Estado e o contribuinte se dá através do órgão tributário, encarregado de implementar a política fiscal. Em países não desenvolvidos,

²⁸ “*The technical and apolitical nature of the good governance agenda, however, limits an understanding of the political and institutional processes underlying the power and legitimacy a state requires to enforce and change rights and institutions, and to extract and mobilise the resources required to sustain development and growth.*” (WB,2008,p. 4).

“a administração tributária é a política tributária”, pois, apesar de a ação dos órgãos tributários estar subordinada à lei, há uma discricionariedade na alocação de recursos que permite uma margem de manobra das autoridades tributárias em definir a política tributária efetiva. Isso confere uma grande importância à administração de tributos. Situações como esta foram comuns ao longo da história, como mencionado nos aspectos históricos neste trabalho.

HODGSON argumenta que as organizações são instituições, na medida em que possuem regras próprias de funcionamento: *“Starting with a distinction of institutions as socially embedded systems of rules, it is evident that organizations are a special kind of institution, with additional features.”* (HODGSON, 2006, p. 8). Assim, o órgão tributário é também uma instituição, na medida em que possui regras próprias de funcionamento.

No caso específico do órgão tributário deve ser adicionado o fato de que a autoridade tributária é formuladora de normas relativas à operacionalização da arrecadação tributária, além de cumprir a função de agente de imposição (**enforcement**) do sistema tributário.

As formas pelas quais as autoridades tributárias atuam influenciam a percepção dos contribuintes e afetam suas atitudes diante do pagamento dos tributos. Esta característica é coerente com o conceito *“downward causation”* defendido por HODGSON.

Segundo HODGSON, o conceito *“downward causation”* provém da psicologia e é atribuído a Roger Sperry, possuindo formas fraca e forte. A forma fraca refere-se à ação em conformidade com leis, devido ao caráter restritivo dessas leis. A forma forte é o que HODGSON conceitua como *‘reconstitutive downward causation’* cuja característica é, não somente atuar através da restrição, mas, sim, provocar mudanças de hábitos como resultado do poder exercido num nível hierárquico superior (HODGSON, 2000, p. 7). O processo de formação de hábito é resultado da adoção de um comportamento, que não é esporádico, mas, sim, que se repete no tempo.

Se por um lado as instituições podem modificar comportamentos e criar novos hábitos, por outro podem provocar efeitos indesejados ou imprevistos. A ação contínua das estruturas sociais institucionais pode levar à aceitação das normas, que se tornam regras, e passam a ser parte integrante da vida social. Nesses casos, há uma crença comum. Em outras situações pode ocorrer resistência ou revolta contra as normas: *“The difference between such enforced sanctions and the perceived threat of disapproval by others is eroded when one consider that both involve some discomfort for the individual concerned.”* (HODGSON, 2006, p. 5).

Assim, a ação das instituições, formais ou informais, quando considerada inapropriada, se torna motivo de resistência, dando causa a efeitos indesejados ou imprevistos. Tal fato é um efeito contrário aos objetivos das instituições. Segundo NORTH, um dos objetivos das instituições é possibilitar repetidas experiências com resultados positivos que estimulam o engajamento nas transações (NORTH, 1991).

Ao longo dos anos 1990, a ação repressiva foi parte integrante das práticas de administração de tributos, sustentada pela interpretação do modelo A-S e da concepção prática do FMI. A atuação do fisco nessa fase podia ser descrita como modelo de “comando-controle” e funcionava de forma que o não cumprimento da obrigação submetia o contribuinte sumariamente a uma punição. Isto resultou em efeitos adversos surgidos nos EUA e Austrália. Nos EUA, a resistência ao fisco chegou a assumir a forma de reações violentas de extremistas norte-americanos. Na Austrália, a reação tomou a forma de desobediência civil.

A resistência desenvolvida pela sociedade contra a ação repressiva das autoridades tributárias deu origem a uma nova visão da gestão tributária resultando: nos EUA, em um modelo orientado para prestação de serviço, estabelecendo uma dualidade na atual ação do fisco caracterizada por **prestação de serviço** versus **repressão**. Por sua vez, a Austrália adotou um modelo mais complexo, baseado na “**regulação responsiva**”, que tem apresentado melhores resultados.

O fisco dos EUA passou a se concentrar na prestação de serviço em consequência da reforma do fisco ocorrida em 1998 através do *IRS Restructuring and Reforming Act*, que determinou como missão do fisco americano : **“Provide America's taxpayers top quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all.”** (IRS, 2000, p. 1-1).

Para cumprir essa missão a estrutura do fisco dos EUA foi modificada de forma a atender à nova estratégia. As divisões operacionais foram organizadas de acordo com o tipo do contribuinte, que passou a ser visto como um cliente:

“The principal charge that Congress gave the IRS was to reorganize and become more “customer”-friendly. The restructuring ranged from the symbolic, such as a changed mission statement that does not mention the collection of taxes, to an expensive overhaul of the entire organizational structure. The overhaul involved a change from a geography-focused organization to one based on taxpayer segments.” (LEDERMAN, 2003, p. 980). Grifei.

Diversos indicadores foram introduzidos como medidas para aferir o alcance dos objetivos. Tais ações representam a influência da **new public management** (NAÇÕES UNIDAS, 2001), que se caracteriza pela adoção de práticas de gestão da iniciativa privada no

setor público. Os resultados obtidos pelo modelo americano de gestão tributária, sob a influência da *new public management*, através da orientação para a prestação de serviços e o tratamento do contribuinte como cliente não podem ser considerados conclusivos como solução para o aumento do cumprimento da obrigação tributária²⁹.

Apesar da mudança da atuação do fisco ter se dado em razão da orientação surgida no Congresso norte-americano durante a década de 1990, essa posição do Congresso norte-americano mudou profundamente, de forma que, a partir de meados da primeira década do novo milênio, a opinião de membros de diversas correntes do Congresso é de que parte do déficit americano é atribuído à mudança da atuação do fisco e que as ações repressivas deveriam ser retomadas. Referindo-se a reação do Congresso, em 2006, à situação do “*tax gap*”, VENTRY expõe a posição política vigente na sociedade americana em relação à sonegação:

“Senator Max Baucus (D-MT) called the tax avoidance unpatriotic and responsible for the federal deficit. “When people and companies ...don’t pay their taxes, the burden for paying this country’s expenses falls even more heavily on Americans who do their duty every April 15.” It was government’s obligation “to go after Scott flaws and tax cheats big and small, who are contributing to the deficit by not contributing their fair share”. Baucus and others urged the Bush administration to move aggressively.” (VENTRY, 2008, p. 431).

A despeito da efetividade da repressão, um aspecto interessante, de natureza social e ética é uma comparação que pode ser feita entre as posturas americana e brasileira diante da sonegação. Enquanto no caso americano o combate à sonegação é explícito e frontal, no caso brasileiro, como mencionado, a visão externada pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico Social nem sequer elenca a sonegação como um dos principais problemas da tributação brasileira.

A questão da obediência tributária nos EUA se tornou uma discussão sobre a dualidade da ação do fisco e ganhou espaço principalmente nos trabalhos de LEDERMAN (2003), LEVINER (2008), RIFIKIN (2008). A adoção de uma estratégia equilibrada entre a prestação de serviços e a repressão passou a ser um ponto central da gestão tributária.

Ao contrário da concepção dos EUA, o modelo australiano se concentrou na relação da autoridade com o contribuinte, visando estabelecer uma relação de obediência

²⁹ *The available empirical evidence discussed above does not tend to support a connection between service to taxpayers and compliance. More research is needed on whether there is a relationship between the tone of IRS communications and compliance. However, the literature on procedural fairness suggests a possible link between the perceived fairness of tax collection procedures and tax compliance” (LEDERMAN, 2003, p. 1011).*

tributária de longo-prazo, baseada na confiança e reciprocidade. O bom desempenho modelo australiano provocou o interesse de diversos países e abriu um campo para uma nova forma de gestão tributária.

Da mesma forma que nos EUA, a administração de tributos na Austrália se caracterizava pela ação repressiva e imediata, até meados da década de 1990s. Durante essa década, milhares de contribuintes fizeram investimentos em esquemas financeiros com fins previdenciários que foram considerados ilegais pelo fisco. A questão foi levada ao judiciário. O fisco ganhou a causa e cerca de quarenta e dois mil contribuintes foram penalizados. Entretanto, os contribuintes protestaram resistindo às ações do fisco e não pagaram os impostos devidos, alegando que o governo estimulou a formação de auto-previdência e que, não tendo os contribuintes conhecimento suficiente, não podiam avaliar que estavam realizando atos ilegais. Sob o risco de comprometer a autoridade, o fisco resolveu a questão mediante um acordo de pagamento dos tributos facilitado.

Tal situação motivou a adoção de um novo modelo de atuação do fisco australiano baseado na proposta teórica de regulação elaborada por John Braithwaite, conforme salienta MURPHY:

“This new theoretical approach to regulation is known most widely as responsive regulation, and it is now being recognized that regulatory agencies that do best at achieving their goals are those that strike some sort of sophisticated and dynamic balance between the deterrence and accommodative models of regulation.” (MURPHY, 2004, p. 19).

Segundo MURPHY, a argumentação da teoria da ‘regulação responsiva’ não é se punir ou persuadir, mas *quando* punir ou *quando* persuadir. Essa forma de regulação consiste na aplicação dinâmica de meios de coerção como forma de obter a obediência tributária, de forma que a ação coercitiva pode progredir de medidas de educação fiscal até penalidades criminais, porém com a possibilidade de, a partir da cooperação, retroceder à utilização de meios mais brandos de imposição das normas (MURPHY, 2004, p. 19).

A partir da formulação teórica de BRAITHWAITE e em conjunto com a autoridade tributária australiana foi desenvolvido o modelo de “compliance” do Australian Tax Office (ATO), doravante “o modelo ATO”. O modelo ATO foi resultado do trabalho de uma força tarefa que tinha por objetivo: a) entender a dinâmica da economia informal, b) construir parceria com a sociedade, c) introduzir incentivos à obediência tributária, e d) reprimir a sonegação através de uma grande variedade de sanções, mais flexíveis, criadas para indústrias e práticas de sonegação específicas (BRAITHWAITE, BRAITHWAITE, 2001).

Para atender ao primeiro objetivo, “entender a dinâmica da economia informal”, foi identificada a necessidade de se analisar os fatores que influenciam o comportamento do contribuinte. Assim, o primeiro passo na aplicação do modelo de obediência tributária é determinar que fator influencia a atitude do contribuinte para a obediência tributária (MURPHY, 2004, p. 6). Resumidos na sigla “**BISEPS**”, estes fatores são econômicos, sociais, industriais e psicológicos, como especificados no Quadro 8, a seguir. Os fatores listados atuam na formação da postura inicial do contribuinte diante do fisco.

A partir da postura inicial do contribuinte é aplicado o modelo de obediência tributária formulado para a autoridade tributária australiana (ATO), o chamado modelo ATO, que prevê o uso progressivo de instrumentos de repressão, dependendo da resposta do contribuinte.

Quadro 8: Fatores de Influência no Comportamento do Contribuinte

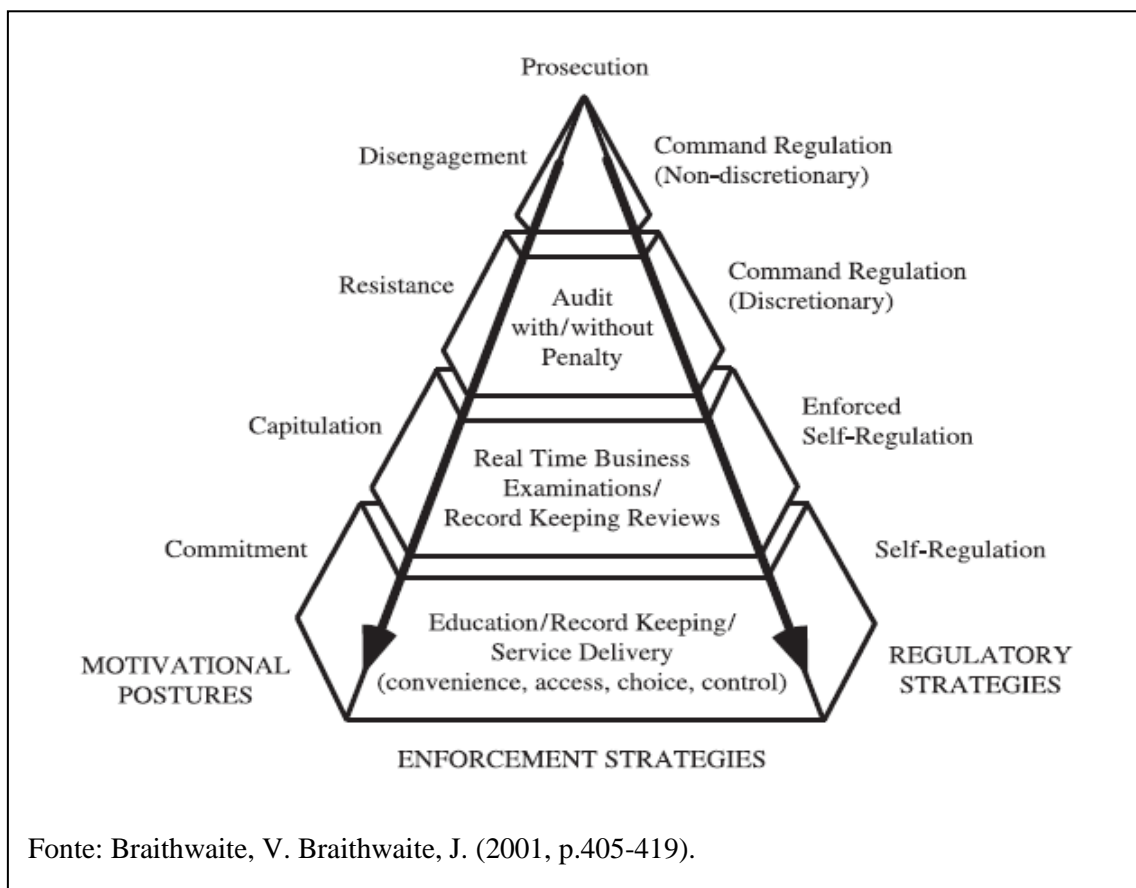
<i>Sigla</i>	<i>Fator</i>	<i>Elementos</i>
B	Business profile	<ul style="list-style-type: none"> * Structure: sole trader, partnership, trust, company. * Business activities: Type; local, inter-state, international. * Financial data * Business age
I	Industry	<ul style="list-style-type: none"> * Industry definition * Size, segment, participants * Profit margins and Cost structure * Industries regulation * Industries issues: competition, seasonal factors, infrastructure, labor.
S	Sociological	<ul style="list-style-type: none"> * Norms * Reciprocity * Gender * Age * Education level * Ethnic background
E	Economics	<ul style="list-style-type: none"> * Interest rate * Tax system * Government Policies * International influence * Inflation
PS	Psicological	<ul style="list-style-type: none"> * Risk / Fear * Trust * Value * Fairness / equity * Opportunity to evade

Fonte : MURPHY(2004)

O modelo ATO é representado por uma pirâmide de três faces: a **face direita** apresenta a “postura motivacional” do contribuinte frente ao fisco, i.é., o comportamento a ser regulado; a **face esquerda** reúne as “estratégias regulatórias”, o conjunto de normas aplicáveis à disposição da autoridade tributária; a **face central** representa as “estratégias de repressão”, mediante as quais o fisco impõe o cumprimento das normas.

A posição na base da pirâmide representa a situação mais desejada pela administração, pois indica a postura motivacional do contribuinte de comprometimento com a obediência tributária voluntária, associada à interferência mínima do órgão tributário, pois a estratégia de regulação é a auto-regulação, em que o próprio contribuinte escolhe o enquadramento legal a ser obedecido, e a imposição da lei se dá por meio da educação fiscal e prestação de serviços.

Figura 13: O Modelo ATO



Na medida em que ocorrem resistências ao cumprimento das obrigações tributárias, é elevada a coerção nas medidas de regulação, até a situação limite do enquadramento criminal. Entretanto, a ação da autoridade tributária é direcionada para

modificar o comportamento do contribuinte, criando uma postura de obediência voluntária. “As setas no modelo de obediência tributária representam a disposição do ATO [autoridade tributária] para aplicar estratégias que encorajem um movimento “*downward*” do contribuinte, da resistência para o nível de auto-regulação preferido” (MURPHY, 2004, p., 11).

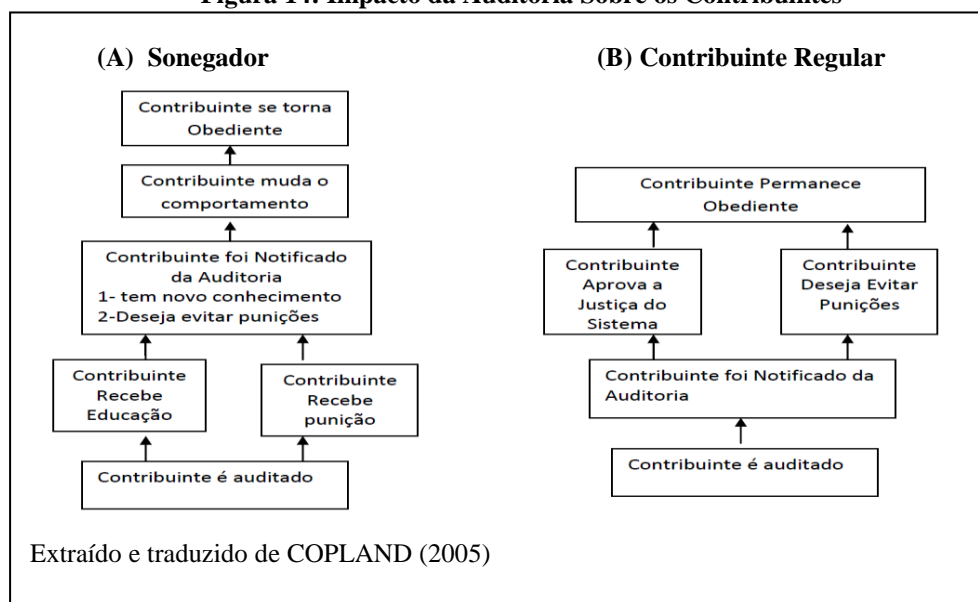
O modelo ATO se fundamenta explicitamente em uma abordagem institucional: “*Social theories that understand compliance from the perspective of institutional legitimacy and procedural fairness are also given effect in the formulation of a regulatory pyramid.*” (BRAITHWAITE, BRAITHWAITE, 2001).

O modelo ATO é uma aplicação compatível com o conceito teórico “*downward causation*” implementado por meio de instituições, como defendido por HODGSON:

“In short, institutions are social structures with the capacity for reconstitutive downward causation, acting upon ingrained habits of thought and action. The downward causation of institutional structure upon agent results in a reconstitution of purposes and preferences. Causal powers and constraints associated with institutional structures can encourage changes in thought and behavior.” (HODGSON, 2000, p. 8), grifei.

Em estudo empírico conduzido no âmbito do fisco da Nova Zelândia, para verificar o impacto, exclusivamente, da auditoria no cumprimento da obrigação tributária, ainda que sem base a teórica institucional, COPLAND apresenta um modelo que pode expressar a idéia de “*downward causation*” quando aplicada à tributação, tanto do contribuinte que cumpre com sua obrigação quanto o que se evade:

Figura 14: Impacto da Auditoria Sobre os Contribuintes



O objetivo pretendido é a mudança de comportamento do sonegador, mediante a ação do fisco, que atua penalizando e educando, bem como a manutenção do comportamento do contribuinte regular, mediante um tratamento justo.

A experiência australiana indica que a mudança da forma de atuação afeta também o comportamento da autoridade tributária. A implantação do modelo ATO afetou a forma de atuação da autoridade tributária, reduzindo a rigidez da organização formal e aumentando a dinâmica da organização baseada no aprendizado não codificado³⁰ (BRAITHWAITE, BRAITHWAITE, 2001). A estratégia se tornou um elemento central do sucesso da gestão tributária australiana, principalmente no que se refere à capacidade de seleção correta dos procedimentos a serem adotados. Nesse sentido, a adoção de um modelo de gestão de risco³¹ complementa a estratégia, na medida que possibilita focar o uso dos recursos de acordo com as características da situação.

2.4 ESTRATÉGIA E A VISÃO BASEADA EM RECURSOS

Esta seção destina-se a caracterizar o modelo da Visão Baseada em Recursos (VBR), que fundamenta a tese proposta, destacando-o dos demais no campo da gestão estratégica. Durante a década de 1990 a gestão estratégica ganhou espaço na administração pública, com a introdução de métodos de gestão privada no setor público, em consequência da “*New Public Management*” (NAÇÕES UNIDAS, 2001, p. 36 a 40), com a prescrição de diversos modelos estratégicos.

Especificamente nos organismos tributários, a prop. ação da gestão estratégica ocorreu mediante um processo de isomorfismo (DiMAGGIO, POWELL, 2005) a partir da divulgação de “best practices” na administração de tributos (HASSELDINE, 2007), possibilitando a cópia dessas práticas até mesmo pelos países não-desenvolvidos, estimulados por organismos multilaterais, como consta em textos divulgados pelo Banco Mundial:

³⁰ “*The ATO has decisively moved away from being a business run according a Procedural Manual. At the level of informal staff interaction, ATO culture is no longer a rulebook, it is a storybook*” (BRAITHWAITE, BRAITHWAITE, 2001).

³¹ *Neste contexto o risco representa a não realização de uma receita causando prejuízo ao objetivo pretendido, seja pelo valor não realizado seja pela periodicidade de ocorrência. Um modelo de gestão de risco busca identificar a situações de risco, analisar os atores e seus comportamentos, determinar método de tratamento e alocar recursos para solucionar o problema. Sobre o assunto, ver: Compliance Risk Management: management and improving tax compliance, Guide Note, OCDE, 2004.*

“An integral part of successful implementation of major reforms to establish a best practice tax administration requires the development of a strategic business plan (SBP). The strategic business plan contains the tax administration’s vision and mission statements, strategies, objectives, goals, actions items, timelines, and measurement tools.”(BAUER,2005,p. 33).

Apesar da inegável relevância da gestão estratégica, ela não é a panaceia para os males que afetam a tributação, em particular, nos países não desenvolvidos carentes de recursos. As práticas de gestão estratégica não determinam o sucesso da estratégia, são apenas ferramentas para definição de trajetória. Como alerta BARNEY, não é apropriado concluir que o processo de planejamento isoladamente considerado reflita uma vantagem competitiva: ***“the source of these advantages is almost certainly other resources controlled by a firm.”*** (BARNEY, 1991, p. 113). Assim, o uso que se faz dos recursos disponíveis às organizações é um elemento central para atingir objetivos.

2.4.1 Modelos e Gestão Estratégica

A gestão estratégica trata da implementação da estratégia e tem a função de atingir os objetivos de longo prazo das organizações. Os modelos adotados para a gestão estratégica têm como referência elementos do ambiente externo ou elementos internos que possibilitam à organização atingir seus objetivos.

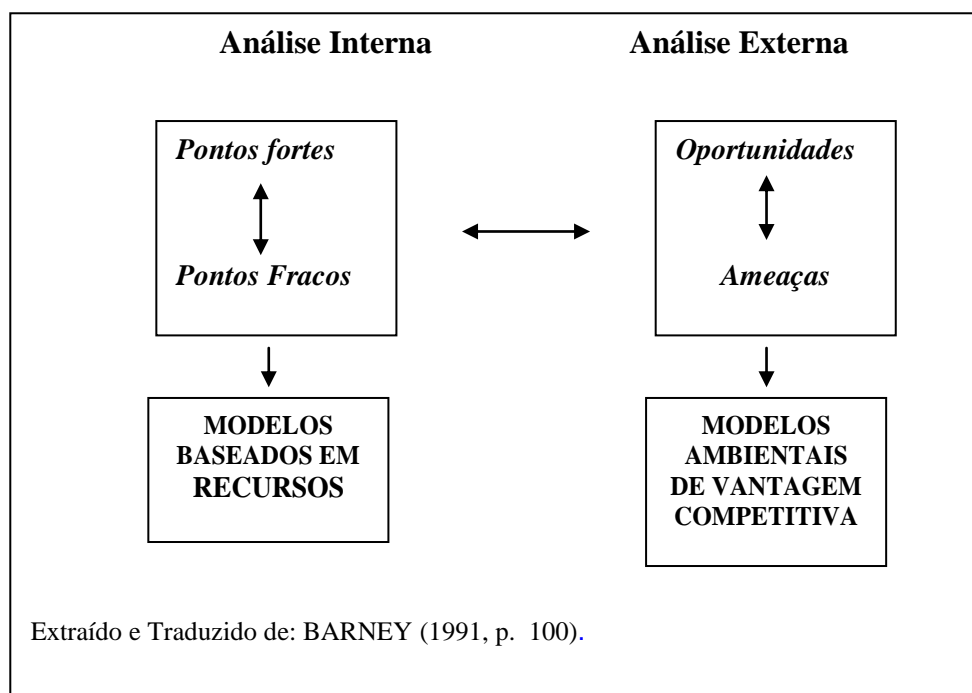
A gestão estratégica se tornou relevante para o resultado da administração de tributos, seja este resultado reconhecidamente insatisfatório, como no caso norte-americano orientado predominantemente para o ambiente externo, ou um resultado bem sucedido, como o caso australiano. Porém, a adoção dessa prática não tem sido tarefa fácil ³².

Os modelos de gestão estratégica podem ser agrupados em torno de duas linhas teóricas básicas, relativas aos referenciais (1) das condições internas da organização ou (2) das condições do ambiente externo. O ambiente interno refere-se aos pontos fortes e às

³² O plano de reestruturação do fisco Americano reconhece explicitamente essas dificuldades: *“Establishing a new mission for the IRS and clarifying the public’s expectations are essential and meaningful steps in meeting those expectations. However, achieving this mission requires fundamental change in many aspects of an institution that has been built over many years. This change must produce success in the new mission, while retaining the essential elements that created success in the past. Further, this change must take place while the IRS continues to administer a very large, complex and ever-changing tax system. Since the IRS will strive to perform at a level of quality achieved elsewhere in the economy, a major part of this change is guided by proven private and public sector best practices.”* (IRS,2000,p. 1-2) .

fraquezas da organização. As condições do ambiente externo referem-se às oportunidades e ameaças com que se deparam as organizações. (BARNEY, 1991), conforme representado na figura 15.

Figura 15: Referenciais de Modelos Estratégicos



O grupo de modelos estratégicos orientados para o ambiente externo enfatiza o poder de mercado das organizações e o posicionamento de produtos. Tendo em vista que o objeto desta tese é de natureza pública, e de não-mercado, estes modelos são mencionados para simples registro de sua existência, em face da ocorrência do caso americano orientado pela reprodução de comportamento de mercado em relação ao órgão público, tratando o contribuinte como cliente e focando a atuação na prestação de serviços. Neste grupo, podemos destacar três modelos principais.

O modelo “Estrutura – Conduta – Desempenho”, desenvolvido a partir dos anos 50, propõe que o desempenho da organização seja determinado principalmente pela estrutura da indústria em que ela está inserida. Assim, a conduta da organização tem pouca relevância no seu desempenho (KUPFER, 1992).

Um segundo modelo, denominado “modelo de forças competitivas”, elaborado por PORTER (1991), durante a década de 1980, aborda a atratividade de uma indústria como resultante do conjunto de forças representadas por: 1) poder de barganha dos clientes, 2) poder de barganha dos fornecedores, 3) barreiras à entrada, 4) ameaças de substituição, e 5) a rivalidade entre indústrias. Diante dessas forças, a ação principal da organização é definir seu posicionamento na indústria de forma a obter uma vantagem competitiva (TEECE, PISANO, SHUEN, 1997, p. 511).

Um terceiro modelo, o chamado “modelo de conflito estratégico”, atribuído a Carl Shapiro, trata da aplicação da teoria de jogos como instrumento da firma para a formulação de estratégias destinadas a influenciar a conduta das demais firmas e o comportamento do mercado (TEECE, PISANO, SHUEN, 1997, p. 511). Cabe mencionar que aplicações de teoria de jogos também têm sido utilizadas em tributação para analisar o comportamento de contribuintes diante da ação das autoridades tributárias (ALM, McKEE, 2000).

Outro grupo de modelos estratégicos, se concentra nos aspectos internos da firma e tem como pressuposto o fato de as organizações apresentarem características heterogêneas de disponibilidade de recursos e capacidades, as quais, devidamente exploradas, possibilitam a criação de condições de vantagem competitiva sustentáveis. Dois modelos que integram este grupo são citados por TEECE, PISANO, SHUEN: (1) o modelo da visão baseada em recursos – VBR e (2) o modelo de capacidades dinâmicas (TEECE, PISANO, SHUEN, 1997, p., 510).

A **Visão Baseada em Recursos – VBR**, trata da concepção da organização como um conjunto de recursos único. A proposição básica da VBR é que a disponibilidade de recursos únicos e a capacidade gerencial desenvolvida pela organização possibilitam a expansão da organização, seja na própria indústria integrando suas operações, seja em outras indústrias diversificando os mercados em que atua (PENROSE, 1958).

O modelo de “capacidade dinâmica”, formulado por TEECE, amplia a proposta da VBR, pois propõe que, em um ambiente cada vez mais mutável, a manutenção de recursos únicos é insuficiente fonte de vantagem: “*sustainable advantage requires more than the ownership of difficult-to-replicate (knowledge) assets*” (TEECE, 2007, p. 1319). Assim, a manutenção da condição de vantagem competitiva depende da “capacidade dinâmica”, que se caracteriza pela capacidade da organização de recombina seus recursos de forma a se adaptar às mudanças do ambiente.

2.4.2 A Visão Baseada em Recursos (VBR)

A origem da VBR é atribuída a Edith Penrose e sua obra, datada de 1958, antecipou conceitos de gestão estratégica atualmente consagrados (LOCKETT, 2005). PENROSE não compactuava com as proposições do *mainstream* da teoria da firma, nas quais a unidade produtiva é vista como uma função de produção. A autora se preocupava, principalmente, em explicar o crescimento da firma e se interessava apenas pelas firmas que crescem. Para PENROSE cada firma é um conjunto único de recursos e capacidade gerencial, uma unidade administrativa com fronteiras, e são os serviços que se pode extrair dos recursos que possibilitam que algumas firmas se expandam e outras não, como argumenta LOCKETT: *“Penrose is clear that any important differences between individual firms are a function of interaction of management, resources and the services provided by resources. This interaction results in the ability to undertake a range of productive tasks and enables firms to build “technological bases” or “competencies”*” (LOCKETT, 2005, p. 88), sublinhei.

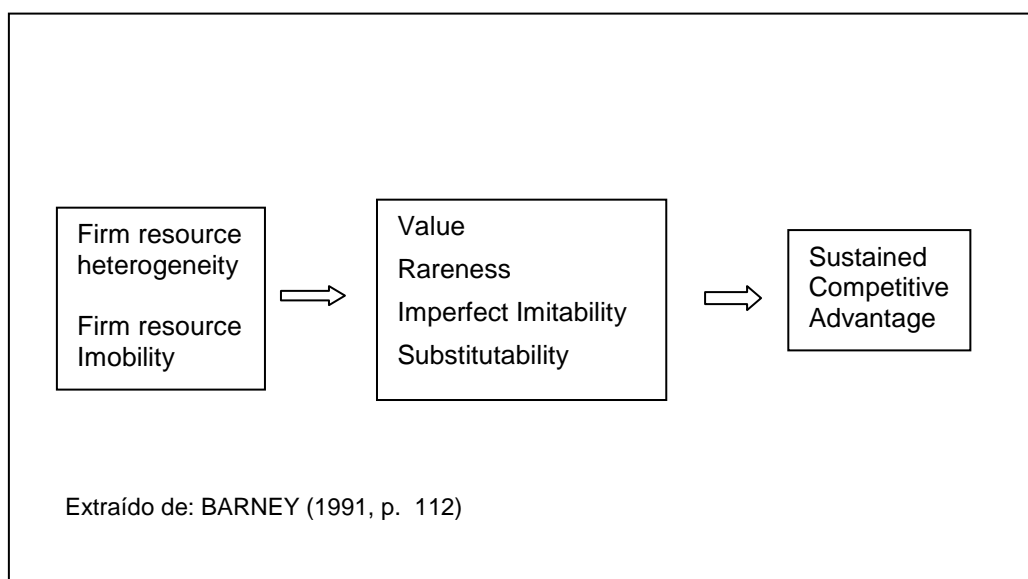
Uma característica da VBR é sua interdisciplinariedade, como se constata da argumentação: *“Resource-based theory is a prime example of a theory that integrates a management perspective with an economic perspective.”* (PETERAF, BARNEY, 2003, p. 309). Nesse sentido, a sua utilização como base teórica desta tese mostra-se adequada à natureza da tributação, seja pela visão da tributação como um fenômeno social ou pela afirmação de que “a política tributária é a administração tributária”.

À medida que os estudos da gestão estratégica evoluíram, a formalização de conceitos, já propostos no âmbito da VBR, foi sendo aprimorada, superando críticas dirigidas à VBR, quanto à especificação das variáveis e de como testá-las. Nesse sentido, esta tese se ampara em NOTHNAGEL (2008) que, ao pesquisar os métodos empíricos de análise, mediante a revisão de 192 estudos empíricos publicados entre 1984 e 2004, usando a VBR, avança em direção à formulação de uma teoria baseada em recursos, *Resource Based Theory* (RBT), através da especificação de *constructos*, formulação de hipóteses e sua testabilidade, reunindo as formulações teóricas de vários autores³³. Nesta tese, seguindo a tradição, será utilizada a denominação VBR). Os três *constructos* que fundamentam a VBR, segundo NOTHNAGEL, são **recursos, desempenho e mercado**.

³³ *“in general theoretical resource-based frameworks within literature agree on the link between the resources as a source for superior firm performance, while looking at conditions of factor markets to substantiate the assumptions of resources being heterogeneously distributed among the firms.”* (NOTHNAGEL, 2008, p. 23).

Os “recursos” são o principal *constructo* da VBR e constituem as variáveis independentes dos modelos. Preliminarmente, deve-se alertar que, no âmbito da VBR, “recursos” são apenas aqueles elementos que possibilitam à organização obter vantagem competitiva. São, portanto, recursos estratégicos, que devem satisfazer a duas suposições básicas: heterogeneidade e imobilidade. Assim, recursos que atendem a essas condições têm como atributos: **valor**, **raridade**, **não são perfeitamente imitáveis** ou **substituíveis**. Esses atributos possibilitam à organização desenvolver estratégias para construir e manter uma vantagem competitiva, uma vez que os recursos não podem ser facilmente acessados por seus concorrentes. Por sua vez, elementos que são facilmente encontrados no mercado são classificados como “fatores de produção”. A descrição acima é a base do modelo apresentado por BARNEY (1991) estabelecendo a relação “recurso-desempenho”, como apresentado a seguir na figura 16.

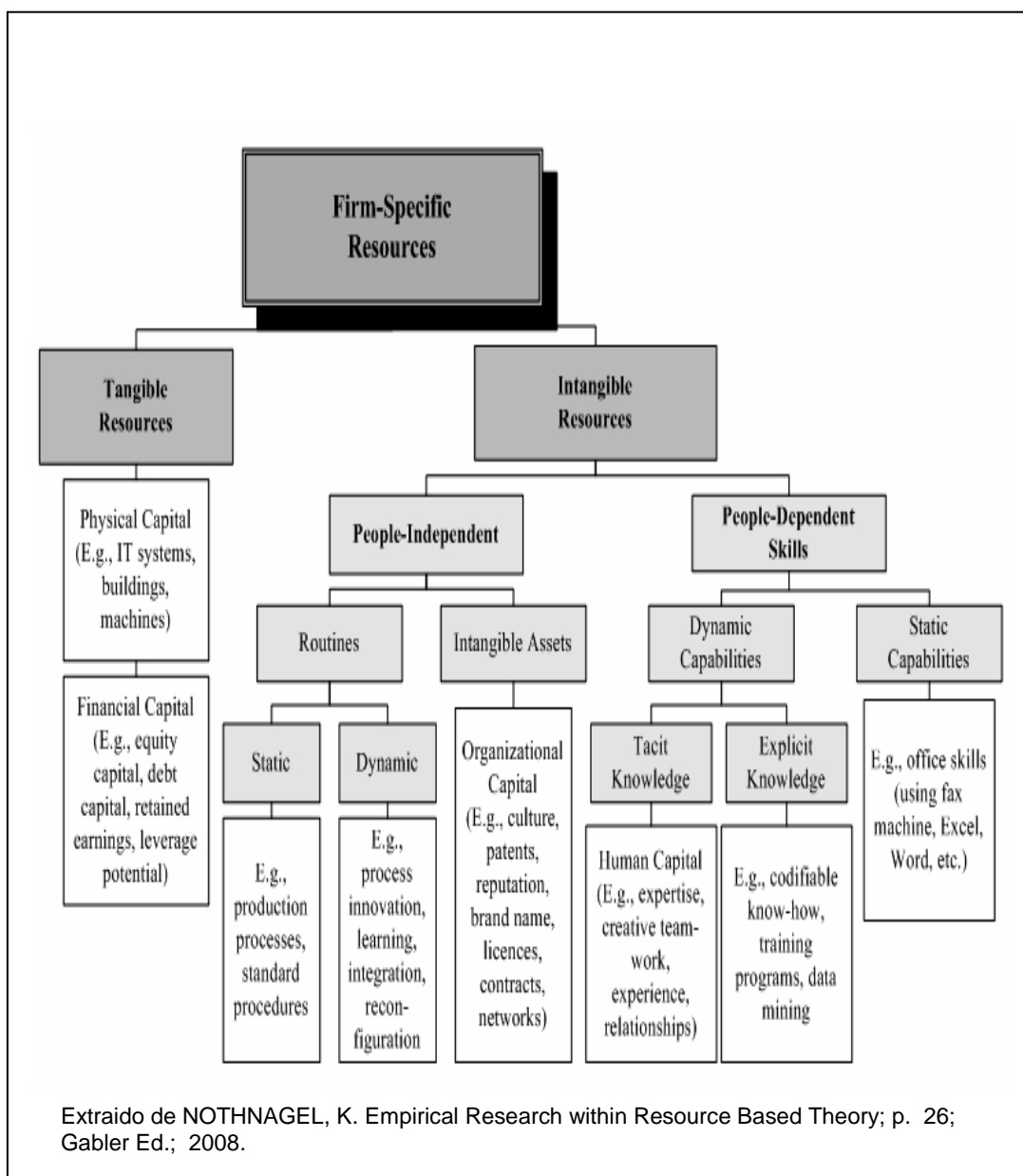
Figura 16: Relação Recurso-Desempenho



Uma classificação mais detalhada dos recursos foi elaborada por NOTHNAGEL especificando diversas classes de recursos. A classificação mais abrangente dos recursos tem por base o aspecto material, classificando-os em recursos tangíveis ou intangíveis. Esse aspecto é importante, pois parte relevante dos recursos utilizados pelas organizações são fundamentalmente os conhecimentos, portanto recursos imateriais, que por vezes podem ser codificados (como softwares) e algumas vezes são não-codificáveis (conhecimento tácito), que decorrem da experiência. A autora também detalha os recursos em

função da participação do fator humano, classificando-os de acordo com sua dependência da intervenção interna do indivíduo na organização. A classificação elaborada por NOTHNAGEL é apresentada na figura a seguir.

Figura 17: Classificação de Recursos

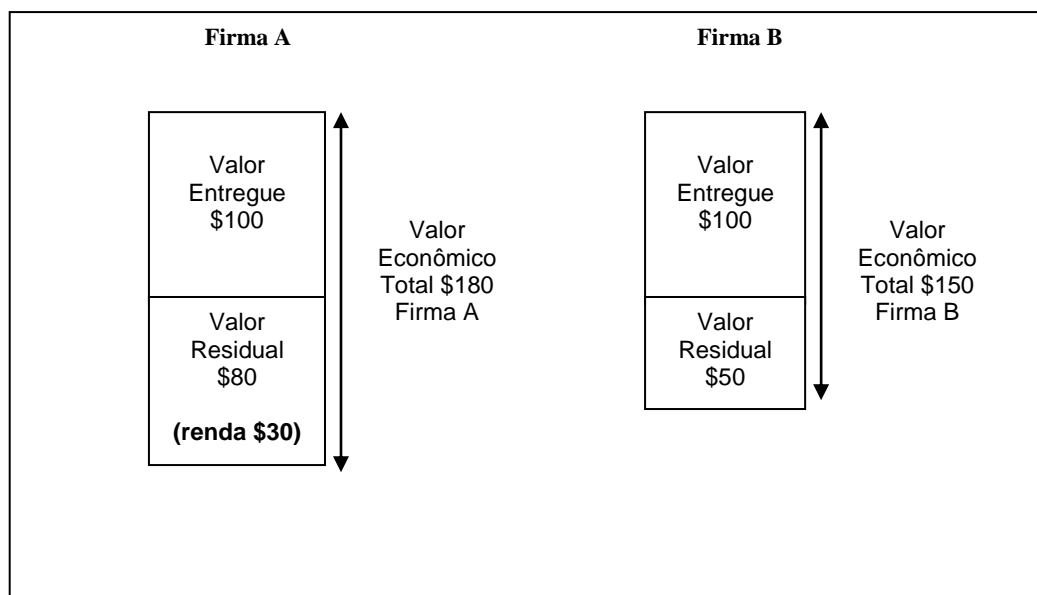


O *constructo* “desempenho” é a variável a ser explicada pela VBR, conceituado como a obtenção de vantagem competitiva e renda diferencial. Sob o ponto de vista teórico, ele é a principal razão das críticas à VBR, que exigem precisão na definição do objeto. Os teóricos da VBR, além de acolherem a crítica³⁴, avançaram para especificar os elementos até então não compreendidos pelos críticos.

Assim, PETERAF, BARNEY, ratificam a proposta da VBR como uma teoria de **vantagem competitiva** e de **renda**, definindo que: (1) *Uma firma tem uma vantagem competitiva se consegue criar mais valor econômico que o obtido por seus concorrentes no ponto de equilíbrio do mercado*, (2) *valor econômico, criado por uma firma no fornecimento de bens e serviços, é a diferença entre os benefícios percebidos ganhos pelo comprador e o custo econômico da firma* (PETERAF, BARNEY, 2003, p. 314).

Ao definir o conceito e a variável, é possível, portanto, identificar, mensurar e testar a variável. A figura 18 expressa o conceito, ressaltando a vantagem competitiva (firma A) focada na criação de valor (180\$), que possibilita ao detentor gerar renda (\$30), além da remuneração normal dos fatores (\$150).

Figura 18: Vantagem Competitiva e Valor



Extraído de PETERAF, BARNEY(2003, p. 315).

³⁴ “we are in full agreement with their desire for greater definitional clarity . In particular, we agree that it would be very usefull to adress more deeply the issue on what constitutes a competitive advantage” (PETERAF, BARNEY, 2003, p. 309).

O **constructo** “Mercado” refere-se ao mercado de fatores, e não ao de produtos, e seu objetivo é, através dos conceitos econômicos de *inelasticidade* e *assimetria de informação*, fornecer uma base conceitual que caracterize, respectivamente, a *imobilidade* e a *heterogeneidade* de que trata a VBR (NOTHANGEL, 2008, p. 34 e 35). A razão de não tratar detalhadamente o mercado se deve ao fato que a atividade em análise nesta tese é de não-mercado, uma vez que a tributação é monopólio do Estado, único detentor da atribuição legal de execução.

A relação entre os **constructos** “recurso” e “desempenho” é definida por duas hipóteses principais, como exposto a seguir:

Hipótese 1 : a organização que possui recursos valiosos e raros desenvolve estratégias e obtém rendas temporárias;

Hipótese 2 : a organização que possui recursos valiosos e raros, não-imitáveis e insubstituíveis desenvolve estratégias e obtém rendas persistentes.

Pode-se concluir que as características “inelasticidade” e “assimetria”, relativas à disponibilidade dos recursos no mercado de fatores, determinam a continuidade da vantagem competitiva no tempo. Assim, se um recurso estratégico passa a ser disponível no mercado, perde o caráter estratégico e assume a condição de fator de produção.

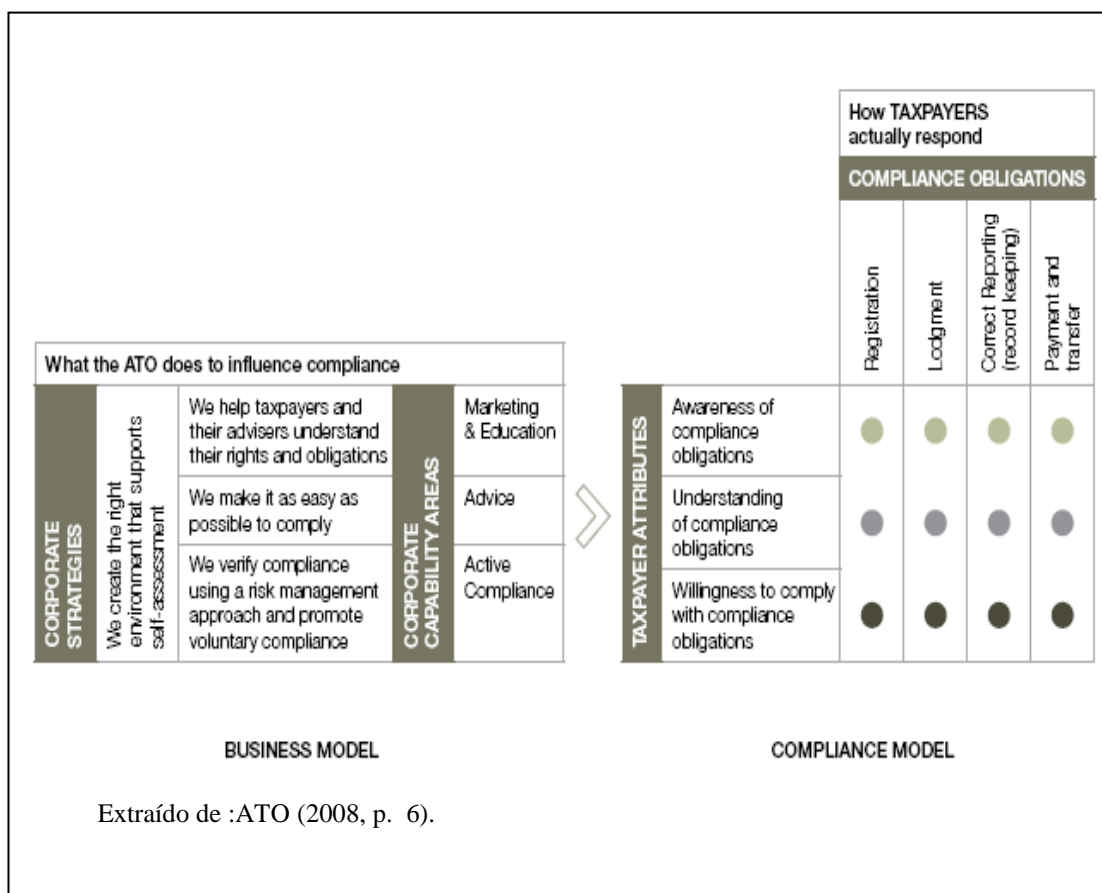
Sob o aspecto positivo, a abordagem da administração tributária australiana pode ser interpretada como um exemplo da adoção dos conceitos expostos. O modelo australiano, conforme a figura 19, a seguir, é representado por dois blocos principais em que se concentram recursos e desempenho:

- O primeiro bloco refere-se a “O que a organização tributária faz para influenciar a obediência tributária”, para isso ela cria estratégias corporativas que usam os seus recursos e capacidades adquiridos. As estratégias tratam da implementação de ações de conscientização do contribuinte, visando o recolhimento voluntário dos tributos, e a progressiva intervenção repressiva;

O segundo bloco refere-se a “Como os contribuintes realmente respondem” e reflete as ações efetivas dos contribuintes ao cumprirem suas obrigações tributárias. Assim, o resultado final do desempenho da organização tributária é expresso pelo registro do

contribuinte, apresentação de declarações, correção da apuração dos tributos e o pagamento dos tributos.

Figura 19: Estrutura Conceitual de Atuação da Administração Tributária Australiana



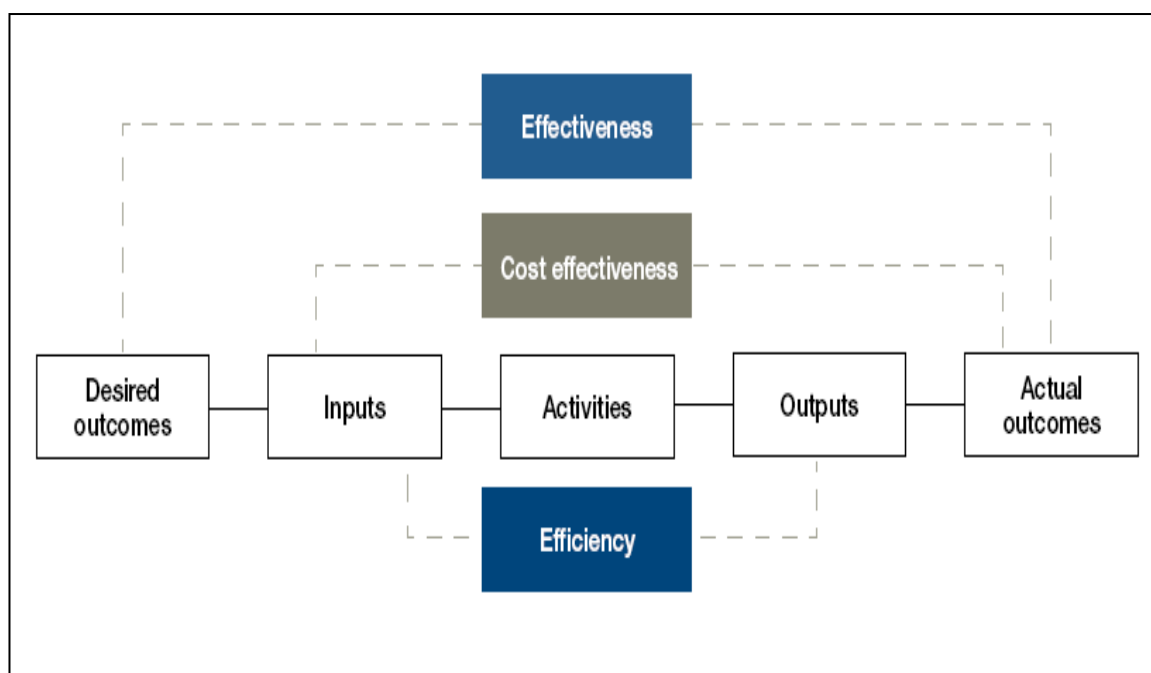
Uma aplicação específica da VBR foi efetuada por CARMELI, TISHLER (2004) que analisaram empiricamente a influência dos recursos intangíveis no desempenho de noventa e nove organizações municipais israelenses. Os autores concluíram que o desempenho das organizações municipais (medido por geração de receitas próprias, índice de eficiência de cobrança da receita, taxa de emprego, e desenvolvimento municipal) pode ser explicado por recursos intangíveis (expressos por capacidade gerencial, capital humano, auditoria interna, relações trabalhistas, cultura organizacional, e reputação organizacional) e a interação entre estes recursos.

3 QUESTÕES DE PESQUISA E O MÉTODO

3.1 QUESTÕES A RESPONDER

Esta tese se fundamenta no conceito de **efetividade**, aqui expresso como o impacto final causado por um produto³⁵. Uma aplicação deste conceito pode ser observada na metodologia de mensuração da obediência tributária desenvolvida pela autoridade tributária australiana, apresentado a seguir na figura 20. A figura demonstra que a relação de **efetividade** tem como objetivo os **resultados** (*outcomes*). Note-se que a relação de **eficiência** é estabelecida entre recursos (*inputs*) e produtos (*outputs*). Entretanto, o efeito final do processo não se extingue na oferta do produto, mas, sim, no impacto causado pelo produto, isto é, o resultado (*outcomes*).

Figura 20: Modelo Lógico do Programa de Obediência Tributária da Administração Tributária Australiana



Extraído de: Measuring Compliance Effectiveness—our methodology, Australian Tax Office, p. 6, aug.2008, Canberra.

³⁵ o termo “**produto**” é aqui utilizado de forma genérica para denominar também “serviço”

A obtenção de um produto pode ser eficiente, porém se o produto não causa o resultado pretendido não há efetividade na ação. A eficiência na obtenção do produto, por si só, não assegura o resultado. A administração tributária australiana expressa a diferença entre eficiência e efetividade como: *“efficiency is about doing things right while effectiveness is about doing the right things.”* (ATO, 2008).

Assim, além da relação técnica entre os recursos e o produto, deve-se atentar para o aspecto estratégico da efetividade, considerando-se mais relevante o impacto final causado pelos recursos e produtos nos resultados pretendidos. Esta é a abordagem que orienta a busca de resposta nesta tese, i.e., verificar as relações decorrentes da estratégia adotada pelo fisco, avaliando a efetividade no uso dos recursos, por meio, não simplesmente dos produtos, mas, sim, em relação ao resultado final, no caso específico a arrecadação tributária federal.

Considerando que a autoridade tributária possui uma estratégia, cuja implementação resulta na alocação de recursos em atividades do fisco, pretende-se identificar se existe sensibilidade do contribuinte aos recursos e produtos utilizados pelo fisco, por meio do estabelecimento de correlação entre o uso desses recursos e produtos e o aumento da arrecadação, seja esta resposta positiva ou negativa. Assim, questiona-se:

- *“Existe sensibilidade do contribuinte aos recursos e produtos utilizados pela autoridade tributária federal brasileira?”*.

Considerada a existência de sensibilidade, pretende-se apurar parâmetros de mensuração de resposta dos contribuintes e, assim, possibilitar o estabelecimento de prioridades para a utilização de recursos e produtos de recursos diante de restrições orçamentárias. Portanto, busca-se saber:

- *“Qual é o grau de resposta do contribuinte aos instrumentos de gestão da autoridade tributária federal brasileira?”*.

Como apresentado na revisão de literatura, duas correntes dominam as estratégias de atuação dos fiscos: a prestação de serviços e a repressão. Estas alternativas se materializam através da estrutura da organização e correspondente alocação de recursos em produtos representativos destas alternativas. Uma questão a ser pesquisada é a efetividade destas alternativas. O que nos leva a indagação:

- “Qual é a forma mais adequada de organização da autoridade tributária federal brasileira?”.

As questões apresentadas são as principais, entretanto são esperados alguns desdobramentos específicos, como por exemplo, o impacto específico da tecnologia. O papel dos recursos humanos nas atividades de repressão também é objeto de avaliação específica por caracterizar a principal estratégia tradicionalmente conduzida pelo fisco.

3.2 A RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Esta tese propõe a identificação de recursos que possibilitem ao Estado maior efetividade na gestão tributária. Tal fato possui relevância na medida em que agendas de pesquisas internacionais se voltam atualmente para aspectos microeconômicos e buscam examinar a contribuição dos esforços administrativos e da alocação de recursos disponíveis à administração tributária para a obtenção da receita tributária. No caso específico dos países em desenvolvimento o desconhecimento é quase total, na avaliação de BIRD (2009, p. 11).

O aprimoramento da gestão tributária ganha importância diante das limitações política e econômica para o aumento da arrecadação por meio dos aumentos de alíquotas ou criação de tributos. Em pesquisa realizada pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), mostrou que *“64% dos empresários apontam a carga tributária como limitadora dos investimentos, e 59% dos empresários assinalam a carga como o principal obstáculo à inovação”* (FIESP, 2010, p. 26).

Por outro lado, a correção da tabela de descontos do Imposto de Renda da Pessoa Física, resultado da pressão da sociedade pela via parlamentar e judicial, tem forçado o poder Executivo a rever a tabela de descontos e abatimentos, implicando finalmente na modificação da tributação efetiva. A extinção da Contribuição Provisória sob Movimentação Financeira (CPMF) resultou igualmente da reação da sociedade à tributação. Esses fatos expressam o crescimento do exercício da cidadania, fazendo valer a representação política em relação à tributação.

A cidadania, considerada como a participação efetiva do indivíduo na vida política, apresenta-se em contínua ampliação, seja pelo simples aumento do quantitativo de eleitores, seja pela formação de opinião contrária à elevação de tributos ou pela efetiva participação da população na vida política.

O aumento da cidadania implica em reformulação da arrecadação, buscando a realização da tributação com mais equidade, maior eficiência na utilização dos recursos públicos e o aprimoramento da *accountability*. Aperfeiçoar a gestão tributária é, também, uma forma de fazer bom uso dos recursos públicos, principalmente pelo fato de que a arrecadação tributária é uma função especializada, demanda múltiplas competências desde a auditoria até a eventual execução judicial, exigindo muitos recursos.

As questões políticas no âmbito tributário envolvem interesses de organizações da sociedade, representadas por empresas, entidades sem fins lucrativos e organizações não governamentais diversas, além dos cidadãos individualmente considerados. Entretanto, existem importantes e decisivos reflexos da tributação nas relações entre os entes federativos, pois o avanço da tributação federal implica em redução de espaço para a tributação de estados e municípios.

No âmbito econômico, na tributação direta e indireta, a limitação da elevação de alíquotas se deve ao fato de a concentração da tributação sobre bases de incidência tradicionais limitar o crescimento dos mercados, restringir à população o acesso aos bens e serviços e reduzir a ocupação da mão de obra vinculada aos itens afetados pela carga tributária elevada.

As situações mencionadas, no âmbito político ou econômico, têm como contrapartida a necessidade permanente de pesquisas que contribuam para o aumento da capacidade da autoridade tributária manter níveis de arrecadação compatíveis com as necessidades de financiamento do Estado, como a tese ora proposta.

O melhor uso dos recursos disponíveis ao fisco é também uma preocupação no fisco norte-americano, que foi por longos anos o paradigma de administração de tributos. Diante do desafio de fazer frente à necessidade de financiamento do Estado, numa conjuntura recessiva e de pesado déficit público, a autoridade tributária norte-americana, conforme estudo produzido pelo Conselheiro Técnico para a Diretoria do IRS, sob o título: “*A Framework for Optimal Resource Allocation*”, propõe que a mais crítica questão a ser

respondida pelo fisco norte-americano para o desempenho de suas funções é a alocação de recursos:

“Perhaps the most crucial on-going question facing the Internal Revenue Service (IRS) is: what is the best allocation of its scarce resources – achieving the optimal balance between its service and enforcement functions, dividing the budget across programs within those categories, selecting workload within each program, and even deciding how much time to spend on which issue when auditing a return?” (PLUMEY, p. 1, 2009). Sublinhei.

A argumentação de PLUMEY é desdobrada nos seguintes questionamentos que sumarizam uma proposta de agenda:

1 – Objetivo: O que, especificamente, o IRS [Receita Federal] deveria estar tentando atingir?

2- Teoria: Como nós podemos identificar o melhor uso dos recursos para atingir estes objetivos, dado nossas restrições?

3- Prioridades: O que nós deveríamos fazer no curto e no longo prazo para fazermos progressos em direção ao uso ótimo dos recursos do IRS? (PLUMEY, p. 2, 2009). Sublinhei.

Assim, ao analisar o uso dos recursos disponíveis à autoridade tributária e seu impacto sobre a arrecadação tributária, esta tese está alinhada com as propostas das agendas de pesquisas contemporâneas voltadas para o aprimoramento da tributação.

3.3 O MÉTODO

Esta tese tem caráter inovador no âmbito nacional ao abordar empiricamente, a partir da Visão Baseada em Recursos (VBR), o desempenho da autoridade tributária como meio de aprimoramento da arrecadação. As formas tradicionalmente adotadas para promover o aumento da arrecadação tributária brasileira têm partido da utilização da política tributária. Raros trabalhos abordam a arrecadação tendo por objeto a gestão dos tributos, e não são conhecidos trabalhos com fundamentos da VBR.

A finalidade da tese é exploratória. No âmbito nacional, são escassos os estudos relativos à eficácia da gestão tributária e, principalmente, estudos empíricos, não havendo, portanto, instrumento de avaliação sedimentado para análise da ação da autoridade tributária. Deve-se mencionar, ainda, que o caráter exploratório também se verifica em relação à base teórica adotada, na medida em que a fronteira do desenvolvimento da VBR se

dá em estudos empíricos, em que métodos variados são utilizados para mensurar o impacto dos recursos no desempenho das organizações (NOTHNAGEL, 2008). A partir dessas condicionantes, a tese é um esforço exploratório de identificar empiricamente os recursos estratégicos da autoridade tributária e sua influência sobre a arrecadação.

Pesquisas empíricas sob a fundamentação da VBR foram analisadas por NEWBERT (2007), resultando numa tipologia dos estudos empíricos, apresentada no quadro 9, composta de quatro classes de abordagens, conforme a especificação das variáveis dependentes utilizadas.

Quadro 9: Tipologia de Abordagens Empíricas em VBR

<i>Abordagem</i>	<i>Especificação</i>
Heterogeneidade do Recurso	Correlacionam quantidades de recursos estratégicos ao desempenho
Organizacional	Correlacionam, além dos recursos, a forma da organização para explorar os recursos
Nível Conceitual	Identificam a natureza estratégica do recurso e sua correlação com o desempenho
Capacidade Dinâmica	Correlacionam em que grau processos que exploram recursos estratégicos contribuem para o desempenho

Fonte: NEWBERT (2007, p.121-146)

A abordagem pretendida é a organizacional, conforme proposto por NEWBERT, na medida em que se pretende segmentar os tipos de atividades por sua vinculação à prestação de serviços ou ações de repressão realizadas pelo fisco brasileiro. Uma abordagem semelhante é proposta por PLUMEY (2002) para identificar elementos relevantes à alocação de recursos no fisco norte-americano.

O método adotado é indutivo. Partindo de premissas estabelecidas pretende-se construir um modelo que reflita as relações causais, entre os recursos disponíveis à Receita Federal Brasileira e a arrecadação tributária federal, e validá-las empiricamente. A técnica para proceder à validação empírica é a utilização de instrumentos de análise multivariada, para determinar a relação entre as variáveis selecionadas. Neste sentido, a metodologia usa recursos quantitativos, sem excluir os aspectos da análise qualitativa do comportamento das variáveis selecionadas.

O objeto de estudo, a Receita Federal Brasileira, possui atuação nacional, porém é um órgão singular. Portanto, a metodologia pretendida é um estudo de caso, sem limitação de que suas conclusões contribuam também para os demais entes subnacionais.

Quanto às fontes de dados e informações, preliminarmente, cabe ressaltar que, em face da existência de legislação específica que regula o sigilo fiscal, os dados e informações utilizadas na pesquisa se submetem a essas limitações, portanto privilegia-se as referências de maior divulgação possível.

A Receita Federal incumbia-se, até o ano de 2007, das funções de aduana e da tributação interna. Em ambos os casos, podem ser detectadas três grandes divisões funcionais: arrecadação, tributação e fiscalização. As atividades vinculadas ao comércio exterior não têm objetivo arrecadatório de relevância. Dentro do estágio de desenvolvimento da economia brasileira destinam-se ao controle, vigilância e repressão ao contrabando (introdução no território nacional de bens proibidos ou falsificados) e descaminho (importação irregular de bens não proibidos).

A delimitação da pesquisa foi influenciada por aspectos institucionais. Por força da Lei 11.457, de 2007, a Receita Federal incorporou as atividades de fiscalização e arrecadação previdenciárias. Com a incorporação da função previdenciária, ainda não se tem previsão de como poderão ser afetadas as atividades da autoridade tributária. Assim, as áreas abrangidas buscam evitar atipicidades relativas a essa incorporação. Esta tese trata das atividades relativas aos tributos internos: Imposto de Renda, IPI, PIS, COFINS e CSSL e exclui o impacto das novas atribuições decorrentes da incorporação das atividades previdenciárias. O período escolhido foi o ano de 2009, devido à melhor disponibilidade de dados.

4 O AMBIENTE TRIBUTÁRIO

O ambiente tributário é aqui abordado em duas dimensões. Apesar de relacionadas, essas dimensões foram tratadas em duas seções distintas. A dimensão da política tributária trata dos fatores determinantes da estrutura do sistema tributário. A dimensão da administração tributária aborda a formação e a organização do fisco brasileiro para condução da política tributária.

Ainda que a política e a administração tributária brasileira se fundem em proposições normativas extraídas de abordagens teóricas, econômica e administrativa, pode ser constatado que a definição da estrutura do sistema tributário brasileiro e seu funcionamento sofrem a influência de fatores históricos, sociais e políticos, que atuam sobre as instituições formais e informais, conforme se verificará a seguir.

Um aspecto singular da tributação brasileira decorre da formação histórica do Brasil sob a condição de nação colonizada. Na formação dos Estados nacionais europeus, a tributação teve a função de financiar principalmente a defesa e a independência frente a ameaças externas. Nos casos norte-americano e australiano, a tributação foi o estopim de revoltas bem sucedidas pela independência. No caso brasileiro, a tributação foi, durante três séculos, instrumento de transferência de riquezas para Portugal. Tal fato se tornou uma característica da tributação brasileira: um movimento pendular de descentralização e centralização das receitas tributárias pelo qual se transferiam recursos. Esse movimento pendular inicia-se na fase colonial, na relação da colônia versus metrópole, e se mantém nos períodos monárquico e republicano, na relação do governo central versus os governos subnacionais. Essa característica passa a integrar a evolução do sistema tributário por força de condições políticas, gerando graves consequências econômicas e sociais causadas por distorções na tributação como será apresentado a seguir na sessão 4.1.

Nas referências teóricas, tanto gerais quanto específicas, a estrutura da organização deve ser adequada à estratégia por ela adotada. Especificamente em relação à tributação, BIRD (2004) argumenta que não há sistema tributário que funcione sem uma adequada administração tributária e que, no caso de países em desenvolvimento, a administração tributária é efetivamente quem faz a política tributária. Assim, ao longo do tempo, a administração tributária brasileira foi sendo adaptada, em sua estrutura, processos e recursos, para conduzir a política tributária. O sucesso das práticas da administração tributária

possibilitou a ampliação do controle das ações dos cidadãos em áreas que extrapolam o âmbito fiscal, como será apresentado na seção 4.2.

Com frequência é argumentado que a administração tributária deve ser impessoal. Entretanto, o grande desafio dos órgãos tributários não é manter a isenção da atuação, mas sim evitar o “clientelismo” na condução da política tributária, por força da influência de setores privilegiados, como apontou KALDOR (1957). Motivado pela crise financeira, explicitou-se o reconhecimento de que o processo de crescimento econômico recente, produziu crescimento com acentuada desigualdade. Assim, a justiça fiscal, como elemento da política tributária, começa a ser inserida na agenda das autoridades tributárias (ITD, 2011). Tal fato poderá trazer uma situação nova ao introduzir o juízo de valor no exercício da tributação, uma situação até então controversa no âmbito da administração tributária.

4.1 UMA VISÃO DA EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

Após o descobrimento do Brasil, instalado o Regime de Capitânicas Hereditárias, os nobres donatários deveriam remeter a Portugal 10% de tudo que fosse arrecadado. No caso do ouro, 20% eram devidos diretamente ao Rei e remetidos a Portugal. Durante um curtíssimo período vigorou a capitação, que era um imposto de valor fixo “cobrado por cabeça” (*lump sum*) e que logo se mostrou inviável. A base de incidência da capitação incluía os escravos e, numa fase de intensa exploração escravagista, resultava em tributos bastante elevados. A capitação foi extinta pelo Marquês de Pombal.

Os primeiros benefícios efetivos da tributação só surgiram no país com o traslado da família real para o Brasil, época em que os recursos arrecadados localmente foram utilizados para a instalação de órgãos públicos, que resultaram em serviços efetivos à sociedade. O financiamento da corte na colônia também era feito mediante a emissão de moeda, porém a tributação, principalmente do ouro, teve papel importante. Ao retornar a Portugal, o rei levou consigo uma grande reserva de ouro, deixando para trás o Banco do Brasil em condição falimentar. O retorno da família real a Portugal provocou novo êxodo das receitas tributárias e o controle da arrecadação novamente subordinou-se à matriz, de modo que, durante o processo de independência, uma das tarefas estratégicas da consolidação nacional foi centralizar o controle da arrecadação. O sistema tributário do período

monárquico, fundamentado na tributação do comércio exterior, se manteve inclusive no período republicano e sua primeira reformulação efetiva ocorreu somente na década de 1930, em pleno século XX (VARSANO, 1996, p. 2).

Com o início da fase republicana, a Constituição de 1891 manteve a competência federal sobre o imposto de importação (a mais importante fonte de receitas) e deu início ao federalismo fiscal brasileiro, atribuindo aos estados a competência sobre o imposto de exportação, bem como a submissão da instituição de tributos pelos municípios à regulação estadual. Um aspecto relevante foi o fato de os estados “não exportadores” se tornarem dependentes da União para provimento de receitas. Esse fato estabeleceu uma relação de interesses mútuos, caracterizada pelo apoio político dos estados não desenvolvidos a São Paulo e Minas Gerais, que asseguravam o controle do governo federal em troca do compromisso de prover receitas aos estados “não exportadores” (MELO, 2005). Essa política fiscal desempenhou o papel de manter a unidade federativa no período denominado de “*república do café com leite*”.

A crise econômica de 1929 reduziu o comércio exterior, principal base de tributação do Estado até então. Assim, o Estado foi forçado a buscar novas formas de se financiar. A revolução de 1930 pôs fim à República Velha e instalou o Estado Novo. Na tributação, essa mudança no regime político teve um marco simbólico de transição, por meio do cancelamento de todas as dívidas de Imposto de Renda anteriores a 1931 (Decreto 22.828, de 1933).

A nova Constituição de 1934 criou diversas inovações no campo tributário, estabelecendo o imposto sobre o consumo como competência federal, atribuiu aos estados o imposto sobre vendas e concedeu aos municípios a criação de taxas diversas³⁶. Tais tributos eram típicos de uma sociedade em processo de urbanização e que se afastava da economia primário-exportadora. A finalização deste processo de institucionalização de novas bases de tributação ocorreu em 1942, quando o governo Vargas promoveu uma grande reformulação do Imposto de Renda, que ampliou sua incidência e o transformou num imposto progressivo. Deve-se ressaltar que a implantação dessa reforma tributária só se tornou possível tão rapidamente em uma situação de ruptura institucional surgida com a revolução de 1930.

³⁶ Os Municípios se tornaram entes federativos a partir da Constituição Federal de 1988.

Retornando ao poder, em 1951, pela via democrática, o Presidente Vargas reafirma seu compromisso inequívoco com o desenvolvimento, estabelecendo um adicional sobre o imposto de renda, destinando essa arrecadação a um fundo de reaparelhamento econômico (art. 3º da Lei 1474, de 1951). A gestão do fundo constituído pelos valores adicionais cobrados pelo fisco, entre 1952 e 1956, foi atribuída ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico (atual BNDES), criado por Vargas através da Lei 1628, de 1952.

O ingresso do Brasil em um processo de industrialização acelerado durante “**Os Anos Dourados**” do governo de Juscelino Kubitschek (JK), de 1956 a 1960, não foi acompanhado de uma reforma tributária correspondente a uma economia industrial. O governo se valeu do comércio exterior, por meio do controle do câmbio, como forma de obter recursos para seu financiamento. Assim, além da tributação direta do comércio exterior, o ágio sobre o câmbio assegurava receita adicional ao governo. A industrialização acelerada também era financiada por recursos externos, principalmente investimento direto. Apesar de utilizar uma tributação típica de uma economia agrícola, em pleno processo de industrialização baseado na substituição de importações, o governo JK começou a planejar a matriz do atual sistema tributário.

Durante o governo JK vieram ao Brasil expoentes mundiais da tributação, como Nicholas Kaldor, que, em 1957, proferiu palestras na Fundação Getúlio Vargas, e Carl Shoup (responsável pela reformulação do sistema tributário japonês no pós-guerra e um dos criadores do imposto sobre valor agregado), em 1958, que analisou e emitiu recomendações sobre o projeto do sistema tributário brasileiro.

Sob o governo de JK, o crescimento econômico era a questão central da política econômica. Assim, o atual sistema tributário foi projetado conforme a crença vigente, à época, de que a acumulação de capital era o motor do desenvolvimento. O sistema tributário foi projetado de forma a favorecer a acumulação de capital, aliviando a tributação do capital e suas rendas e fazendo incidir a tributação sobre a renda do trabalho e sobre o consumo.

Deve-se ressaltar que o sistema tributário brasileiro, sob o aspecto da técnica tributária, foi projetado incorporando conceitos avançados para aquela época. O Brasil foi um dos primeiros países a adotar conceitos de tributação sobre o valor agregado, prenunciando o surgimento de um sistema tributário voltado para uma economia industrial, com a adoção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A tributação da renda aliviaria os tributos

sobre as pessoas jurídicas e incluiria o conceito de progressividade na tributação das pessoas físicas, visando alguma equidade na incidência do Imposto de Renda.

É importante destacar que o sistema tributário, projetado no período JK sob condições técnicas que visavam um processo de industrialização acelerado, só foi efetivamente implantado pelo governo militar em 1965, durante mais uma ruptura institucional e satisfazendo a concepção de crescimento econômico acelerado que se manteve durante os governos militares.

Um período pouco analisado da tributação refere-se ao curto governo Goulart. O governo Goulart não procedeu a alterações estruturais na natureza dos tributos, entretanto utilizou o sistema existente de forma a implantar uma aguda progressividade na tributação, pois nesse período se verificou a maior alíquota de tributação sobre a renda da história tributária brasileira, de 65% sobre a faixa de maior renda. Foi instituído um empréstimo compulsório de 20% adicional sobre o Imposto de Renda das pessoas físicas de alta renda e sobre o lucro imobiliário, incluindo as pessoas jurídicas, com a finalidade de custear habitações populares (Lei 4069, de 1962).

Foi instituída ainda a obrigatoriedade da declaração de bens, a ser entregue junto com a declaração de rendimentos. Os bens adquiridos sem origem comprovada passaram a ser tributados. O Presidente Goulart foi deposto em 1964. Durante os governos militares foi estabelecido o sistema tributário atualmente vigente.

Amparado pela Emenda Constitucional 18, de 1965, o atual sistema tributário foi implantado por meio da Lei 5172, de 1966, o Código Tributário Nacional, que estabeleceu como tributos as espécies: impostos, taxas e contribuições de melhorias, exigíveis mediante lei que os estabeleça. Os impostos são exigidos sem contrapartida de atividade estatal específica para o contribuinte. Já a exigência de taxas e contribuições de melhorias está atrelada a alguma contraprestação do Estado. Também foi criada a possibilidade da exigência de Empréstimos Compulsórios, em casos de guerra, calamidade ou quando a conjuntura necessite de absorção temporária de poder aquisitivo, como estabelecido pela última vez no governo Sarney, em 1986, sobre os valores de consumo de combustíveis. Relevante notar que, originalmente, não fazia parte do sistema tributário um dos principais instrumentos atuais de arrecadação de receitas: as contribuições sociais.

Durante os governos militares, foram efetuadas alterações significativas no sistema tributário, por meio da criação de contribuições destinadas ao financiamento de despesas com políticas sociais e previdenciárias como o Programa de Integração Social (PIS), em 1969, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público(PASEP), em 1970, e a Contribuição Social (FINSOCIAL), em 1982.

A concepção de um sistema tributário destinado a ser instrumento de crescimento econômico, via acumulação, e que continha inovações para sua época, talvez seja uma das explicações para a longevidade do atual sistema tributário. Assim, apesar da redemocratização dos anos 1980 ter causado uma reformulação constitucional, o sistema tributário, originalmente projetado em 1958, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, juntamente com as contribuições sociais.

Os principais aspectos tributários da Constituição de 1988 foram:

- 1) pelo lado da competência das receitas, foi criado o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS), atribuído aos estados. A criação desse imposto foi uma formalidade jurídica, pois de fato ocorreu a ampliação do tributo já existente que passou a incluir importantes bases de incidência antes sob jurisdição federal, como a venda no atacado de combustível e o fornecimento de energia elétrica;
- 2) pelo lado da repartição das receitas, foi ampliada a descentralização das receitas em benefício dos estados e municípios.

Outros tributos foram criados, como o imposto sobre grandes fortunas, de competência da União, que jamais foi regulamentado, e o imposto sobre a venda a varejo de combustível, de competência municipal, que foi extinto em 1993. O quadro 10, a seguir, lista os principais tributos do sistema tributário nacional, conforme as competências dos entes federativos. Ressalte-se que as contribuições são de competência federal.

Quadro 10: Principais Tributos por Competências

IMPOSTOS	% PIB 2009
Federais (art.153 da Constituição Federal)	
Imposto sobre Importação - II	0.50
Imposto sobre Exportação – IE	*
Imposto de Renda – IR	6.12
Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	0.88
Imposto sobre Crédito,Câmbio,Seguro e Títulos – IOF	0.61
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR	0.01
Estaduais (art.155 da Constituição Federal)	
Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS	7.13
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA	0.56
Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação - ITCMD	0.05
Municipais (art.156 da Constituição Federal)	
Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU	0.39
Imposto sobre a Transmissão “Inter vivos” de Bens Imóveis – ITBI	0.12
Imposto sobre Serviços – ISS	0.71
CONTRIBUIÇÕES	
Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social – COFINS	3.69
Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS	0.98
Contribuição Social sobre o Lucro – CSSL	1.39
Contribuição para Previdência Social	5.79

Elaboração Própria a partir da Constituição Federal(1988).

Fonte de Dados: Receita Federal do Brasil.

* Percentual irrelevante

Sob o aspecto político, o fortalecimento dos estados e municípios representou um avanço democrático e o fortalecimento da federação. Sob o aspecto econômico, as alterações introduzidas no sistema tributário em 1988 representaram o favorecimento dos entes federativos, estados e municípios, em detrimento da União.

Mais especificamente, as alterações fiscais representaram a influência de líderes políticos, envolvidos no processo de redemocratização, que formularam um sistema em que cabe à União arrecadar, com todo o dispêndio de recursos necessários a esta tarefa, e os estados e municípios beneficiam-se por meio das transferências, sem o desgaste do esforço tributário próprio e sem o custo de “máquina arrecadatória” (ARRETCHE, 2005, p. 20). Apesar das condições institucionais, a situação econômica de diferenças regionais de desenvolvimento influencia o esforço tributário dos entes federativos³⁷.

A partilha da receita não é objeto desta tese. Entretanto, deve-se destacar que parte das atuais distorções do sistema tributário tem sua raiz na repartição da receita, em especial devido à reação do governo federal para recompor sua parcela de receitas. As medidas adotadas pelo governo federal para assegurar receitas provocaram a deterioração das condições básicas do sistema tributário, afetando a eficiência e a equidade da tributação.

Exemplificando o fortalecimento dos entes federativos, VALADÃO (2004,p. 10) aponta que a parcela da receita total de Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) transferida obrigatoriamente por comando constitucional aos Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e Fundo de Participação dos Estados (FPE) aumentou de 33% para 44%, após as alterações introduzidas pela Constituição de 1988. Levantamento efetuado por GARSON (2009), para o período 1995/2003, indica a continuidade do crescimento das transferências da União para os entes federativos, incluindo, neste caso, transferências efetuadas pela União de forma vinculada à execução de políticas sociais. No quadro 11, a seguir, destaca-se o crescimento médio anual de 9% das transferências da União diretamente aos municípios.

³⁷ Segundo o Índice de FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), divulgada pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – FIRJAN, em março de 2012, 83% dos Municípios brasileiros não geram 20% de sua receita própria: “O indicador Receita Própria, que mede o total de receitas geradas pelo município em relação ao total da receita corrente líquida, aponta a grande dependência dos municípios nas transferências de recursos das outras esferas de governo. A maioria absoluta dos municípios (83%) foi avaliada com conceito D em 2010. Isso significa que 4.372 prefeituras geraram menos de 20% de sua receita, sendo os demais recursos transferidos por estados e União. Apenas 119 prefeituras (2,3%) obtiveram conceito A e 212 (4%), conceito B no IFGF Receita Própria.”

Quadro 11: Transferências da União aos Estados e Municípios

Em R\$ Bilhões

<i>Ente Receptor</i>	<i>1995 (R\$)</i>		<i>2003 (R\$)</i>		<i>% Crescimento Médio Anual</i>
Estados	30,5		41,7		3,9
Municípios	20,9		41,9		9,1

Valores a preços 2003, pelo deflator implícito do PIB

Fonte: GARSON (2009, p. 151).

Além do aumento de percentual em favor de estados e municípios, alguns aspectos institucionais são fatores de influência no sistema tributário brasileiro:

- o estado produtor retém a maior parte da receita na tributação sobre o consumo, pois o sistema de tributação interestadual prevê a tributação na origem e uma pequena complementação no destino (exceto a produção de petróleo).(VARSAÑO, 1997).
- os entes federativos ganharam autonomia, dentro de limites máximos, para fixação de alíquotas de tributos. Assim, em cada estado ou município a legislação tributária tem uma peculiaridade (VALADÃO, 2004).
- não existem instituições que efetivamente promovam a coordenação e cooperação entre os entes subnacionais (GARSON,2009).

A situação descrita acima, além de criar uma verdadeira “Babel Tributária” motivada pelas diversidades de legislações subnacional, estimula “guerras fiscais” através de redução de tributos e concessão de incentivos fiscais por estados e municípios, para atraírem investimentos. Os estados e municípios mais desenvolvidos, dotados de maior infra-estrutura, se beneficiam da maior atratividade para investimentos e potencializam a geração de receitas próprias. Por outro lado, na repartição dos tributos federais, os estados e municípios menos desenvolvidos recebem uma participação na tributação federal proporcionalmente maior através das transferências do FPE e FPM. A Emenda Constitucional 37/2002 buscou limitar “guerras fiscais” intermunicipais, ao regular a tributação e concessão de incentivos fiscais baseadas no Imposto sobre Serviços (ISS) (VALADÃO, 2004, p. 25). No âmbito dos estados, o Supremo Tribunal Federal, em julho de 2011, julgou processos relativos à “guerras fiscais” entre estados, manifestando-se pela ilegalidade da concessão de incentivos fiscais sem convênio aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Entretanto, a disputa persiste por artifícios diversos, a ponto de o Ministro do Supremo Tribunal Gilmar Mendes encaminhar, em abril de 2012, a proposta de edição de uma Súmula Vinculante robustecendo a decisão já exarada. A disputa por receita extrapola o âmbito tributário. A

recente disputa pelas receitas de royalties de petróleo, com a tentativa de redistribuição dos royalties sobre contratos já celebrados, que não prosperou devido ao veto presidencial ao artigo 64 da Lei 12.351/2010 (Lei do Préal), é um indicador da gravidade da situação.

O cenário econômico em que ocorreram as alterações fiscais na Constituição em 1988 era de fragilidade econômica em um ambiente inflacionário. A redução da participação da União nas receitas, em face das alterações promovidas na Constituição de 1988, motivou a reação dos sucessivos ocupantes do governo federal no sentido de obterem receitas que melhorassem o resultado fiscal da União.

É importante mencionar o caso específico da gestão tributária do período Collor, que só se justifica sob uma ótica de alinhamento da tributação nacional a diretrizes internacionais. Em plena crise fiscal, o governo Collor, apesar de ter indexado as receitas tributárias, agiu contrariamente ao que as finanças públicas demandariam e reduziu tributos. O governo Collor iniciou o restabelecimento de relações com o mercado internacional, restringidas desde a crise da dívida externa, em 1986, durante o governo Sarney.

No governo Collor a tributação do Imposto de Renda das pessoas físicas foi reduzida para três classes de renda com alíquota máxima de 25% (art.4, da Lei 8383, de 1991); contra onze classes com alíquota máxima de 50%, vigente anteriormente (art.14, da Lei 2287, de 1986). Foram reduzidas, ainda, as alíquotas de importação, caso em que a importação de produtos poderia facilitar o combate à inflação. Tais medidas, exclusivamente tributárias, trouxeram impacto negativo sobre as receitas, ressalvadas medidas de extinção de isenções de tributos sobre importações. Durante o governo Collor foi criada, por meio da Lei Complementar 70/91, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), cuja destinação era exclusiva para financiamento da saúde, previdência e assistência social e visava substituir as receitas do FINSOCIAL, cujas alterações, não efetuadas através do devido diploma legal, posteriores a Constituição de 1988, foram declaradas inconstitucionais.

O impacto positivo nas receitas foi causado por medidas financeiras aplicadas aos tributos determinadas pela Lei 8383, de 1991. O Imposto de Renda das pessoas jurídicas passou a ser devido mensalmente. Foi estabelecida a indexação imediata da receita a contar do fato gerador do tributo, através da conversão da base de cálculo em Unidades Fiscais de Referência (UFIR), como forma de redução do “efeito Tanzi”, segundo o qual as receitas fiscais eram corroídas pela inflação entre o fato gerador e o recolhimento do tributo. Apesar destas medidas, o governo Collor enfrentou uma deterioração da situação fiscal.

A partir de então, a estratégia utilizada pelos sucessivos governantes foi o aumento de alíquotas e a criação de novos tributos, em particular contribuições, que a União não era constitucionalmente obrigada a partilhar com os demais entes federativos, como a CPMF. Aliado à contínua modernização e capacitação do fisco, o resultado desse processo foi o crescimento significativo da carga tributária.

A primeira grande modificação foi a criação do Imposto Provisório Sobre Movimentação Financeira (IPMF), através da Emenda Constitucional 3 de 1993, cuja receita era integralmente da União. Posteriormente o IPMF foi transformado, através da Emenda Constitucional 12, de 1994, na Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF), que vigorou até o ano de 2007.

Sucessivas elevações de alíquotas, principalmente nas contribuições, e modificações de bases de cálculos provocaram aumentos na tributação. O quadro 12, a seguir, apresenta a trajetória de criação das contribuições e elevação das alíquotas.

Quadro 12: Evolução de Alíquotas de Contribuições

<i>ANO/LEI</i>	<i>CSSL</i>	<i>PIS</i>	<i>COFINS</i>	<i>Observações</i>
1970 Lei Comp.7		0,5%		A lei previu a progressão anual da alíquota: de 1971 a 1974, respectivamente: 0,1%; 0,25%; 04% e 0,5%; incidente sobre o faturamento.
1988 Lei 7.689	9% a 15%			Incidente sobre o resultado; variava de acordo como o segmento econômico. Os valores foram alterados pela L9249/95 e restabelecidos pela L11727/2008.
1991 Lei Comp.70			2%	Incidente sobre o faturamento.
1998 Lei 9.718		0,65%	3%	Incidente sobre o faturamento em geral, exceto derivados de petróleo que possuíam alíquotas diferenciadas.
2000 Lei 10.147		2,1% 2,2%	9,9% 10,3%	Tributação monofásica incidente na importação ou fabricação dos produtos: Fármacos Perfumaria
2002 Lei 10.637		1,65%		Aplicável aos casos de não-cumulatividade de PIS.
2003 Lei 10.833			7,6%	Aplicável aos casos de não-cumulatividade COFINS.
2004 Lei 10.865		2,0% 2,0% 2,3%	9,5% 9,6% 10,8%	Tributação monofásica incidente na importação dos produtos: Pneus Veículos e Máquinas Autopeças

Elaboração Própria

Uma crítica constante ao uso das contribuições era o fato de terem sido criadas com incidência “cumulativa” (caso do PIS e COFINS). Assim, a base de tributação de uma fase do processo produtivo era acrescida do valor tributado e tornava-se base de tributação nas fases seguintes, até o consumidor final. A “não-cumulatividade” somente foi corrigida para a maioria dos bens a partir de 2002, quando os valores de contribuições p. os numa fase de produção poderiam ser compensados com a contribuição apurada na fase seguinte, evitando a cobrança acumulada de tributo. Entretanto, para compensar a diminuição de receita decorrente do fim da cumulatividade, as alíquotas das contribuições de PIS e COFINS foram elevadas nos casos de “não-cumulatividade”, de forma que as alíquotas mais que duplicaram (o PIS passou de 0,65% para 1,65% e a COFINS passou de 3% para 7,6%). Assim, a despeito da mudança da metodologia de apuração do tributo, a União reagiu assegurando sua parcela de receita. Observe-se, ainda, que foi criada a tributação monofásica, no caso da incidência de contribuições sobre importações, na qual a alíquota incidente na importação do insumo antecipa o recolhimento dos produtos em fases subsequentes de sua utilização na produção.

Enquanto o governo federal buscava garantir sua parcela de receita, a pressão de grupos sociais diversos, que se defendiam do aumento da carga tributária, resultou em reajuste da tabela do Imposto de Renda, concessões de incentivos fiscais, além de renegociações de débitos tributários que funcionaram como verdadeiras anistias.

A classe trabalhadora, através das centrais sindicais, incluiu em sua agenda a pressão permanente para a revisão da “tabela do Imposto de Renda” e das deduções. Isso se deve ao fato de que, à medida que o tempo passa, se mantida a tabela de faixas de renda tributável e os limites de deduções, os ganhos salariais obtidos pelos trabalhadores são integralmente tributados e se transformam em receita tributária adicional ao governo.

Os segmentos empresariais também efetuaram pressões em defesa de seus interesses, resultando em tratamentos diferenciados para diversos segmentos. A primeira grande segmentação se reflete na criação de um regime específico para pequenas empresas. O tratamento diferenciado das pequenas empresas estava previsto nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal de 1988. Entretanto, somente em 1996, por meio da Lei 9.317, foi criado um regime tributário para as pequenas empresas.

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) abrangia apenas tributos federais, porém permitia a adesão dos estados para incluir localmente os tributos estaduais. Por outro lado, o SIMPLES vedava às empresas que tinham filiais em diferentes estados a inserção no

regime, tornando limitada a abrangência do regime diante de operações interestaduais. A superação dos problemas do SIMPLES veio, desta vez, através da Lei Complementar 123, de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, denominado SIMPLES NACIONAL. A opção pelo SIMPLES NACIONAL abrange automaticamente os tributos federais, estaduais e municipais.

O estabelecimento desses regimes simplificados visou dar tratamento diferenciado, de alíquotas e demais obrigações administrativas, resultando na redução de custos para as empresas admitidas nos regimes. Entretanto, os regimes não foram, inicialmente, acessíveis a todos os segmentos de atividades econômicas, fazendo com que ocorressem pressões de diversos segmentos para que fossem beneficiados pela inclusão nos regimes. Ao contrário do SIMPLES, instituído por lei ordinária, o SIMPLES NACIONAL foi instituído por lei complementar, preservando-o de alterações casuísticas. Ainda assim, através das Leis Complementares 127/2007, 128/2008 e 133/2009, foram promovidas alterações que beneficiavam o ingresso de atividades econômicas específicas no SIMPLES NACIONAL.

No segmento de empresas de maior porte, o Plano Real, promoveu, a partir de 1996, a redução da alíquota do Imposto de Renda das pessoas jurídicas de 25% para 15% (art.3º da lei 9249, de 1995). Além disto, verificou-se uma série de medidas casuísticas que concederam incentivos fiscais e verdadeiras anistias através de seqüências de programas refinanciamento de débitos tributários. Um levantamento efetuado por MANCUSO, GONÇALVES e MECARINI (2010) apresentou a quantidade e o valor dos incentivos fiscais concedidos ao longo de diversos governos no período de 1988 a 2006. Com base nesse levantamento, constata-se o crescimento da concessão de incentivos às empresas através de leis e medidas provisórias, notadamente após a estabilização promovida pelo Plano Real, como exposto no quadro 13.

Quadro 13: Dispositivos Legais de Concessão de Incentivos Fiscais

<i>Governo</i>	<i>Total de Dispositivos legais</i>
Sarney (1988-1990)	1
Collor (1990-1992)	3
Itamar Franco (1992-1995)	5
F.H.Cardoso I (1995-1999)	12
F.H.Cardoso II (1999-2003)	13
Lula I (2003-2007)	12

Fonte: MANCUSO, GONÇALVES E MENCARINI (2010).

As renúncias fiscais resultantes das medidas implantadas apresentam um espetacular crescimento, em valor, como mostrado nas figuras 21 e 22, a seguir. Dois períodos podem ser identificados. Durante o primeiro governo de Fernando Henrique Cardoso, entre 1996 e 1999 (figura 21), pode-se verificar uma tendência de queda nos valores dos incentivos fiscais³⁸. A partir do ano 2000 iniciou-se um período de crescimento espetacular no valor das renúncias fiscais em todas as contribuições, notadamente na renúncia de COFINS (figura 22).

Apesar das renúncias fiscais, o governo federal tratou de assegurar sua parcela de receitas. Em 1994, a Emenda de Revisão 1, criou o Fundo de Social de Emergência (FSE), um instrumento que permitiu a concentração de receitas em favor da União. Por meio do FSE, parte das receitas da União foi desvinculada de sua destinação orçamentária e constitucional para ser utilizada livremente pela União, principalmente para sustentar a política de estabilização fiscal. Esse recurso de desvinculação de receitas e formação de fundo foi utilizado até 2000, e sob denominações diversas passou por sucessivas prorrogações.

O FSE foi criado para vigorar até 1995. Em 1996, o FSE foi renomeado como Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e, em 1997, foi prorrogado para vigorar até o ano de 1999. Finalmente, uma Emenda Constitucional, EC 27/2000, incluiu o art.76 nas Disposições Constitucionais Transitórias, que desvinculou receitas da União, pelo qual o governo federal poderia fazer livre uso de 20% da receita de impostos e contribuições até 2003. O dispositivo, que ficou conhecido como desvinculação de receitas da União (DRU), repetiu a situação dos fundos predecessores (FSE e FRF) e foi sucessivamente prorrogado pela EC 42/2003, EC 56/2007, e finalmente em 2011, foi publicada a EC 68/2011, prorrogando a DRU até 2015.

³⁸ “Em 1998, para escapar de uma situação de insolvência e obter um empréstimo de US\$ 41,5 bilhões, organizado e supervisionado pelo FMI, o Brasil assinou um acordo com esta instituição para o período 1999/2001 e nele comprometeu-se a alterar os pilares que sustentaram o programa de estabilização no período anterior. Originalmente, o principal compromisso assumido restringia-se a garantir a geração de elevados superávits primários do setor público consolidado – governo central, estados, municípios e empresas estatais –, de 2,6% do PIB em 1999, 2,8% em 2000 e 3% em 2001, visando estancar ou mesmo reverter a trajetória da relação entre dívida PIB e reconquistar a confiança dos agentes econômicos na capacidade do Estado de honrar sua dívida.” (OLIVEIRA, 2010, p. 46)

Figura 21

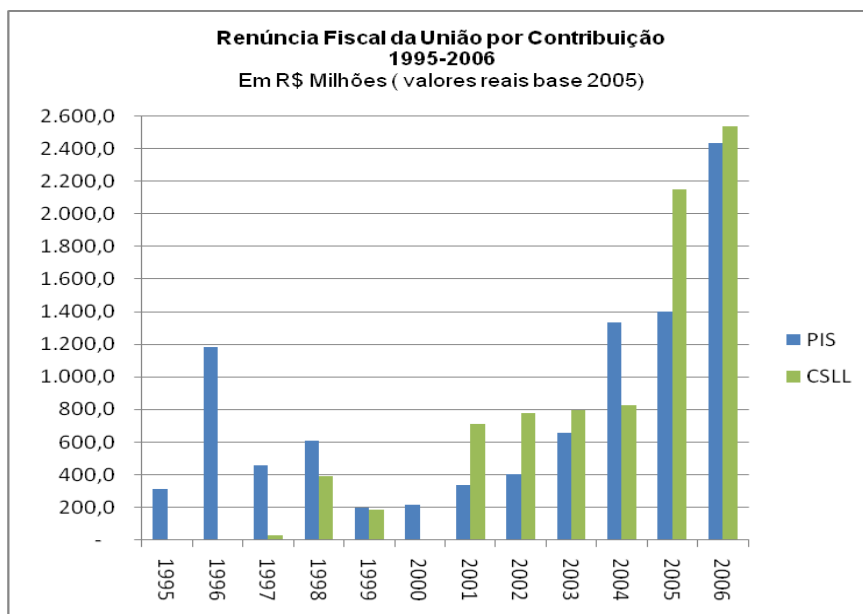
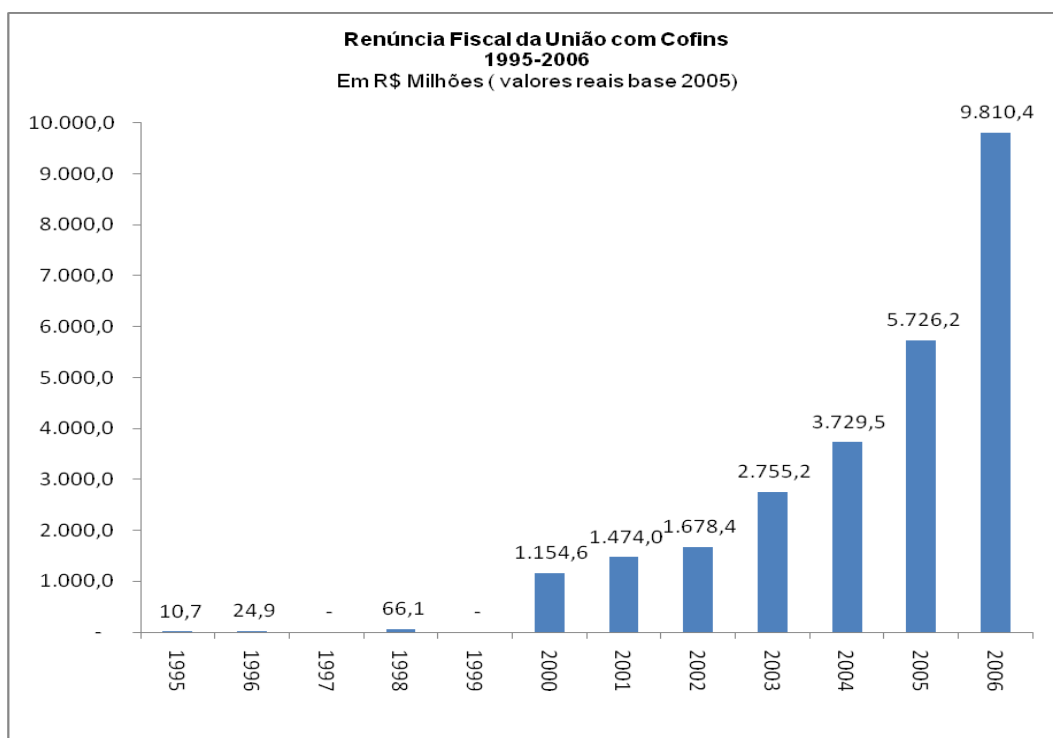


Figura 22



Fonte: MANCUSO, GONÇALVES E MENCARINI (2010).

A análise da política tributária desenvolvida a partir do Plano Real, independente de orientação política dos governos que se sucederam, revela a continuidade de uma política ortodoxa cujo objetivo era a geração de superávit que visava o fortalecimento da situação fiscal da União diante de sucessivas crises de naturezas diversas, seja por desconfiança diante das transições políticas ou as diversas crises financeiras internacionais. Entretanto, o único fator que determinou uma mudança recente na política tributária foi exatamente o mesmo motivo que justificou a política anterior: mais uma crise financeira internacional, desta vez de grande repercussão, determinou uma mudança na tributação, ainda que temporária.

Diante da crise financeira internacional em 2008, o governo procedeu a mudanças na política tributária reduzindo os tributos sobre a renda e o consumo, com o objetivo de estimular a demanda de bens de consumo de forma a sustentar o nível de emprego. O governo por meio da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008, reduziu a tributação da renda, criando duas novas faixas de incidência com alíquotas mais reduzidas que beneficiaram principalmente as classes de mais baixa renda, resultando num total de cinco faixas de incidência de imposto de renda com alíquotas de 7,5 a 27,5%. O IPI também foi reduzido temporariamente para os setores automotivo, material de construção e moveleiro. Esses setores possuem demandas elásticas e a resposta foi imediata, resultando no aumento da procura, como desejava o governo. Deve-se observar que foram adotadas também medidas de sustentação do crédito necessário aos financiamentos de bens duráveis.

Um fato menos mencionado na política tributária brasileira, durante a crise, foi a elevação do tributo sobre bebidas, águas e refrigerantes. Porém, deve-se ressaltar que no caso do setor de bebidas, na verdade, o governo iniciou uma trajetória crescente de tributação mediante uma nova forma de apuração do tributo, que passou a ser calculado sobre valores flutuantes, conforme uma média de preços. Essa política pouco tinha a ver com a crise. O governo se aproveitou da demanda altamente inelástica para gravar a tributação sobre o setor de bebidas, já que o setor não teria o nível de demanda afetado pelo aumento do tributo. Com o arrefecimento da crise, a redução temporária do IPI foi sendo eliminada. A tributação foi sendo recomposta, ainda que de forma errática devido à resistência, principalmente, dos setores automobilístico, bens duráveis, moveleiro e construção civil que obtiveram sucessivas prorrogações do retorno à plena tributação anterior.

Assim, a manipulação da tributação, como instrumento de política anticíclica, preservou o emprego e evitou maior queda da receita. Em um momento inicial esse movimento causou grande impacto nos estados e municípios, pois a queda de arrecadação foi significativa e provocou a redução das transferências aos entes subnacionais. Entretanto essa queda foi rapidamente recuperada.

Em 2011, diante da ameaça de aprofundamento da crise, o governo federal retoma a utilização da política tributária como forma de sustentação da demanda e instrumento de competição, adotando medidas pouco ortodoxas. A Medida Provisória 540/2011 estabeleceu simultaneamente incentivos fiscais, beneficiando segmentos de tecnologia de informação e bens de consumo, bem como usou o imposto como medida protecionista, promovendo aumentos imediatos de tributos sobre veículos importados de fora do MERCOSUL e México, com a finalidade de proteger setor automobilístico doméstico. Os efeitos da Medida Provisória 540/2011 relativos ao aumento de tributos na importação de veículos, foram suspensos pelo Supremo Tribunal Federal e só entraram em vigor após noventa dias para cumprir o prazo de vigência disposto na Emenda Constitucional 42/2003.

4.2 A ESTRUTURA E AÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como será detalhado a seguir, no período colonial, a estrutura da administração tributária era voltada para o comércio exterior. Entretanto, realizava múltiplas tarefas de natureza não-econômica. As reformas administrativas que orientaram a estrutura da administração tributária para os tributos internos só ocorreram no período do Estado Novo, durante o governo de Vargas. As modificações no período de crescimento acelerado dos “Anos Dourados” do governo Kubitscheck foram poucas. A base da estrutura contemporânea do fisco foi definida durante os governos militares, acompanhando a implantação do atual Código Tributário Nacional. As modificações durante os anos 1990 concentraram-se nos aspectos operacionais, refletindo a abordagem administrativa da tributação, mas tiveram grande impacto, não apenas na atuação da administração tributária brasileira, mas também tornando a Receita Federal referência em governança eletrônica.

No período colonial brasileiro, a administração tributária era desempenhada de forma autônoma pelos provedores instalados nas Capitânicas Hereditárias desde 1530. A exploração da colônia não era satisfatória. Em 1549, foi estabelecido na sede da colônia, em

Salvador, um Provedor-Mor, ao qual se subordinaram as provedorias das capitânicas. Os provedores, além das funções fiscais, desenvolveram múltiplas funções de natureza judicial e militar, comandando a defesa do território contra corsários e invasores, além de liderarem bandeiras em busca de metais preciosos. Em 1580, instalou-se a primeira casa de fundição de ouro, órgão que seria fundamental durante o século XVIII.

A partir do século XVIII, principalmente no ciclo do ouro, prevaleceu na colônia a tributação do “**quinto**”, correspondente à arrecadação de 20% de toda a produção da riqueza mineral, o que era popularmente chamado de “*o quinto dos infernos*”. Assim, o tributo entrou na formação da identidade nacional como uma forma de exploração da sociedade pelo Estado.

A região de Minas Gerais, devido à importância da exploração mineral, concentrava o maior número de superintendências. Os Superintendentes eram auxiliados por um Guarda-Mor que comandava o aparato repressivo do fisco. As Casas de Fundição monopolizavam a fundição do ouro e efetuavam a arrecadação sobre o minério e pedras preciosas. Todo ouro era fundido, pois era proibida a circulação do metal em pó para evitar o contrabando, uma das principais preocupações do fisco. A abundância do metal atraiu um fluxo de mercadorias da Europa para atender a colônia. O comércio exterior (apesar da exclusividade dos navios portugueses) e as repartições alfandegárias ganhavam importância. As provedorias perdiam importância e foram substituídas pelas Juntas Fazendárias, subordinadas ao Erário Régio em Portugal, através de uma manobra do Marquês de Pombal para fortalecer, na metrópole, a casa real em detrimento da nobreza. As capitânicas hereditárias, cujos donatários pertenciam à nobreza, foram extintas em 1759. **Assim, a estruturação da administração tributária na colônia também refletia situações políticas e econômicas existentes na metrópole.** A instalação da Casa dos Contos na então Vila Rica, em 1793, é um marco desse período.

A Casa dos Contos foi uma repartição tributária instalada na Casa dos Contratos, prédio considerado de elevado padrão para época, mandado erigir por João Rodrigues de Macedo, um Contratador de Impostos que, apesar de possuir uma das maiores fortunas da colônia no século XVIII, era devedor do erário público. Em 1789, parte do prédio foi alugada para o Esquadrão do Vice-Rei encarregado de reprimir a Inconfidência Mineira, movimento de independência da colônia que tinha como mote de deflagração a “derrama” (procedimento coercitivo de cobrança dos impostos). O prédio foi incorporado ao patrimônio real e, em 1793, passou a abrigar a Junta Real de Fazenda e a Intendência do Ouro, passando a

se chamar Casa dos Contos, onde se apuravam os tributos. Atualmente a Casa dos Contos abriga a unidade da Receita Federal em Ouro Preto-MG e um museu.

No início do século XIX, a importância da tributação se deslocou do interior para o litoral. Em 1808, com a abertura dos portos ao comércio internacional, o comércio exterior se ampliou, tornando-se a maior fonte de tributos. As Alfândegas passaram a ser órgãos centrais na arrecadação tributária. Os Juizes de Alfândega foram substituídos, em 1834, pelos Inspectores de Alfândega (cargo atualmente pertencente à estrutura da Receita Federal). A figura do Guarda-Mor, antes assistente dos superintendentes no interior, ganha posição de destaque na hierarquia do fisco. O Ciclo do Café, a partir de meados do século XIX, dá novo estímulo ao comércio internacional. Entretanto, medidas protecionistas resultaram em aumento do contrabando. Na região sul foi constituído um “*Serviço Especial de Repressão ao Contrabando, composto por um esquadrão de cavalaria, com mais de uma centena de guardas. A situação ali era tão grave que eram comuns os tiroteios entre contrabandistas e guardas aduaneiros*” (GODOY).

As Juntas Fazendárias, criadas pelo Marquês de Pombal, tinham autonomia local e subordinação a Portugal. Com a proclamação da independência, as Juntas Fazendárias foram extintas, dando lugar, entre 1830 a 1832, às Tesourarias Gerais e as Coletorias e Mesas de Renda, que funcionaram durante um período em que ocorreram diversos movimentos separatistas (Cabanada, Balaiada, Sabinada e Guerra dos Farrapos). Com a eliminação das revoltas separatistas, em 1850, procedeu-se à centralização do controle das rendas com a criação da Diretoria Geral das Rendas Públicas.

Com a proclamação da República, foi criada, em 1892, a Diretoria de Rendas Públicas, que, em 1909, passou à denominação de Diretoria da Receita Pública. Esses órgãos foram, em verdade, uma continuação da administração tributária do Império centrada na tributação do comércio exterior, que sustentava a União.

Somente a partir da década de 1930, ocorreram modificações que deixaram efetivamente para trás a estrutura da administração tributária herdada do Império. As novidades tributárias da Constituição de 1934, atribuindo o Imposto sobre Consumo à competência da União, foram acompanhadas da reestruturação da administração tributária. A Diretoria da Receita Pública foi substituída pela Direção Geral da Fazenda Nacional (DGFN), organizada de forma divisional tendo como áreas de especialização os: Departamento de Rendas Internas, Departamento de Rendas Aduaneiras e Departamento do Imposto de Renda. Note-se que essa reestruturação não guarda relação com a reconstrução administrativa do

Estado Novo (SANTOS, 2006, p. 24), que teve como marco a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, ocorrida em 1938, por meio do Decreto 579/38. Para Jose Eduardo Pimentel Godoy, responsável pelo projeto de preservação do histórico da Receita Federal, a reformulação de 1938 foi executada para desarticular a influência das oligarquias presente nos diversos órgãos autônomos, responsáveis pela arrecadação de tributos, de tal forma que não guardou racionalidade administrativa, mas, sim, preocupou-se com a centralização do controle político. Entretanto, a par da situação política, deve-se observar que era preciso adequar a administração tributária às condições operacionais necessárias ao enfrentamento da situação surgida com a crise financeira internacional em 1929, que afetou o comércio exterior, a principal base de incidência tributária da União.

Diante de um cenário internacional conturbado pela guerra, o esforço para expandir a arrecadação sobre os tributos internos motivou uma ampla reforma, em 1942, que abrangeu a estrutura da administração tributária e os procedimentos administrativos relativos ao Imposto de Renda. Diferente da tributação do comércio exterior, que era operacionalizada pelas Alfândegas dos portos e eventuais Mesas de Rendas em alguns polos exportadores do interior, a tributação interna, e em particular o Imposto de Renda, necessitava de ampliação da cobertura territorial num território imenso. Assim, sob o aspecto das alterações na estrutura organizacional, foram ampliadas as delegacias regionais, incluindo a criação de unidades seccionais.

As medidas administrativas, previstas no Decreto-lei 4178, de 1942, criaram novos procedimentos que obrigavam órgãos públicos, pessoas físicas e jurídicas a fornecerem ao fisco informações cadastrais, valores p. os e impostos recolhidos. Foi instituída a prova de quitação do tributo através de certidão (art.135, do Decreto-lei 4178, de 1942), que era exigida para realização de alguns atos, por exemplo, a emissão de passaporte. Esses procedimentos inauguram na administração tributária brasileira a prática de cruzamento de informações fiscais através de diversas fontes, bem como a vinculação da situação fiscal como referência para atos comerciais. Tais procedimentos têm efeito de fiscalização e estímulo à obediência tributária, porém há que se observar o imenso desafio que se tornou a gestão tributária, com os recursos da época.

A reforma de 1942 foi bastante progressista em relação à incidência da tributação. Foram criadas declarações cedulares, em que o tipo de renda definia a alíquota de tributação. Dessa forma, rendas de juros eram tributadas diferentemente da renda do trabalho. Existiam oito cédulas diferentes. Também incidiam alíquotas proporcionais, que se tornavam

maiores à medida que a renda tributável aumentava, existiam 14 faixas de renda tributável. A combinação de cédulas e faixas de renda tornava complexa a apuração do tributo, confirmando a tese de que justiça fiscal tem custo elevado. O volume de declarações a processar variava com o valor do limite de isenção e com o crescimento da renda. Quanto menor o limite de isenção ou maior o crescimento da renda, maior seria a quantidade de declarações a processar.

A retenção de tributos na fonte incidente sobre o trabalho assalariado, instituída em 1954, facilitou a atuação do fisco, pois a tributação na fonte era considerada definitiva, dispensando a apresentação de declaração de ajuste do Imposto de Renda ao final do exercício. Isso representou para a administração tributária uma simplificação da tributação do trabalho assalariado e uma economia de recursos para o Estado, ao atribuir ao empregador a responsabilidade pela retenção e recolhimento, desonerando o fisco da cobrança e controle dos trabalhadores individualmente.

A reforma de 1942, em relação aos recursos para administração, introduziu na legislação republicana uma forma de remuneração dos funcionários do fisco que ao longo da história do fisco funcionou como motivador do crescimento da arrecadação. Assim, concedeu-se, aos funcionários lotados na Divisão do Imposto de Renda, o valor de 50% da multa aplicada em decorrência de fato não anteriormente conhecido pela administração (art. 153, do Decreto-lei 4178, de 1942). Estes valores passariam a ser limitados em legislações posteriores, como o Decreto 45.150, de 1958, já no governo Kubitschek. No governo JK não foram verificadas alterações significativas na administração tributária, ressalvada a criação do Cargo de Agente do Imposto de Renda.

A partir de 1964, ocorreram reformas efetivas, que se tornaram a raiz da atual estrutura da administração tributária. Sob o aspecto da estrutura organizacional, a transição da administração tributária começou em 1964, independente da comissão para reestruturação do Ministério da Fazenda, conduzida pela Fundação Getúlio Vargas, cujo relatório foi concluído em 1966. A consolidação da reestruturação da Administração Tributária ocorreu, em 1968, através do Decreto 63.659, com a criação da Secretaria da Receita Federal, subordinada ao Ministro da Fazenda. A estrutura organizacional adotou a forma funcional, sendo as principais funções exercidas através de coordenações: Coordenação de Arrecadação, Coordenação de Fiscalização, Coordenação de Tributação, além do Centro de Informações Econômico-Fiscais. Essa estrutura organizacional representava um avanço, que seria futuramente referendado pelas formulações teóricas das agências multilaterais nos anos 80. As unidades regionais e

locais passaram a ter uma estrutura que replicava as coordenações. Assim, a nova organização da fiscalização cuidava de fiscalizar todos os tipos de tributos, ao contrário da organização especializada anterior, em que uma unidade fiscalizava tributos sobre consumo e outra fiscalizava a renda, as unidades competiam entre si pela maior arrecadação e duplicavam-se as estruturas de apoio. Foi mantida a distribuição regional, de dez superintendências, estabelecidas desde 1964.

Quanto aos processos, foi instituído em nível regional o Registro de Pessoas Físicas (art. 11 da Lei 4862, de 1965), transformado no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), em 1968 (art. 1º do Decreto-Lei 401, de 1968). Também, em 1968, foi realizado o primeiro processamento eletrônico das declarações. O processamento de dados no Ministério da Fazenda já existia no início da década de 60, porém apresentava limitações técnicas e organizacionais, de equipamentos e profissionais aproveitados de diversas origens. Como solução surgiu o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), uma empresa pública vinculada ao Ministério da Fazenda, criada em 1964, com autonomia técnica, administrativa e financeira, sem os vínculos da administração direta, motivada pela crença de que *“as contingências jurídicas das repartições públicas não permitiriam alcançar os objetivos pretendidos”* (GODOY).

Outro processo fundamental foi o pagamento dos tributos através da rede bancária, possibilitado pela Lei 4503, de 1964. Isso só se tornou efetivo a partir de 1966, num processo sequencial, iniciado pelo Rio de Janeiro. Atualmente, todo recolhimento de tributos é efetuado através da rede bancária.

Quanto aos recursos, devido à essencialidade da sua função para o Estado, a Receita Federal dispõe de uma situação diferenciada de outros órgãos públicos devido à criação, através do Decreto-lei 1437, de 1975, do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF, destinado a financiar o aparelhamento da Receita Federal, o aperfeiçoamento da fiscalização e, especialmente, a intensificação do combate ao contrabando, fraude e sonegação. Por outro lado, o FUNDAF, em 1997, através da Lei 9532, padeceu da sangria de suas verbas para custear diárias, passagens e gratificações de integrantes do Conselho de Contribuintes. Os recursos humanos lotados na Receita Federal apresentam uma característica incomum no serviço público, pois o cargo de Agente do Imposto de Renda, desde sua criação, já previa o concurso para admissão nos quadros (art. 52, da Lei 3470, de 1958). Portanto, muito antes da obrigatoriedade do concurso público como forma de seleção para ocupação de cargos públicos.

A estrutura da Receita Federal criada ao final dos anos 60 atravessou as décadas de 1970 e 1980 sem significativas modificações. Em 1971, a sede da Receita Federal foi transferida para Brasília. Em 1975, foi realizada a primeira campanha de educação tributária, sob o título “Contribuinte do Futuro” e, em 1979, através de uma campanha publicitária é firmado o leão como símbolo da Receita Federal, pela identificação em uma pesquisa de opinião do reconhecimento do leão como um animal manso, mas forte e justo. Durante os anos 1980, a preocupação do governo era a inflação. Assim, as questões relativas aos processos e procedimentos passaram a ter relevância. Isso se deveu ao fato de que a inflação causava a desvalorização das receitas públicas no período entre a ocorrência do fato gerador do tributo e efetivo pagamento. A estratégia adotada no período foi antecipar os recebimentos, assegurar o valor das receitas e postergar as devoluções.

Os processos e procedimentos foram estabelecidos de forma a implantar a estratégia de antecipação de receitas. A criação do Carnê-leão, através do Decreto-lei 1705, de 1979, obrigava a antecipação do Imposto de Renda sobre rendimentos recebidos de pessoas físicas. A partir de 1982, o pagamento do imposto apurado pelo contribuinte já ocorria no último dia do prazo de vencimento, independente do processamento da declaração pelo fisco. Em 1985 o Imposto de Renda passou a ser devido à medida que a renda era auferida. No caso do trabalho assalariado, o pagamento ocorria através de retenção na fonte. Nos demais casos, valia o Carnê-leão. Assim, a declaração anual passou a ter o caráter de declaração de ajuste em relação ao já devido e pago ao longo do ano. Para preservar a receita de tributos frente à inflação, os valores eram corrigidos pela variação da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional (ORTN) e posteriormente por outro indexador, a Unidade Fiscal de Referência (UFIR). Esses processos tinham reflexos adversos, pois exigiam procedimentos muito complexos, como a correção monetária dos balanços e apuração do lucro inflacionário, necessários à apuração do valor real dos tributos, dificultando o controle do crédito tributário e a fiscalização. Também as pessoas físicas sentiram os efeitos dessa estratégia, pois as restituições eram corrigidas em valor menor que o devido. Assim, as restituições eram afetadas por imposto inflacionário. Quando os valores retidos foram devidamente corrigidos, o impacto foi muito pesado para o Tesouro Nacional e as devoluções, em 1986, foram fracionadas para pagamento num período de quatro anos.

Os anos 1990 marcaram o início de reformulação da Receita Federal. Deve-se ter a cautela de observar que essa reformulação é parte integrante de uma tentativa de ampla reforma do setor público. Durante os anos 1980, a prioridade ao combate da inflação retardou

a adoção no Brasil do receituário das práticas de gestão públicas neo-liberal, a *New Public Management*, já implantadas nos países desenvolvidos. O início do governo Collor marca a introdução da *New Public Management*, caracterizada pela redução do Estado e maximização da eficiência no serviço público. O governo Collor promoveu uma ação indiscriminada de extinção de órgãos, demissão de funcionários e desmobilização dos serviços públicos. A redução do Estado levou a fusões de órgãos e as áreas econômicas foram concentradas num único órgão, o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, em que a Receita Federal foi remetida à posição inferior de departamento (Decreto 99.244, de 1990). Entretanto, a Receita Federal foi preservada no processo de redução do Estado e, na verdade, foi iniciado um processo de fortalecimento institucional e organizacional.

As medidas do governo Collor em relação à administração tributária não foram contrárias às propostas neoliberais. Especificamente na política tributária brasileira, foram promovidos alinhamentos à tributação internacional, reduzindo a barreira alfandegária e a tributação sobre a renda. Para compensar essas medidas de desoneração no âmbito da política tributária, foram adotadas medidas no âmbito da administração tributária, para assegurar a receita pública.

O receituário dos organismos financeiros internacionais (FMI e Banco Mundial) indicava o aumento da percepção de risco pelo contribuinte, como forma geral de motivação ao pagamento dos tributos, e a dotação de capacidade administrativa ao órgão responsável pela condução da política tributária. Assim, o governo Collor legou ao país, no âmbito institucional, uma legislação específica que definiu o crime tributário (Lei 8137, de 1990). Na esfera organizacional foi unificado o comando do Departamento da Receita Federal e o Departamento da Polícia Federal, exercido pelo falecido deputado federal Romeu Tuma entre 1990 e 1991, visando transmitir à população, à época, uma mensagem clara do tratamento da sonegação tributária como um crime. A partir de 1991, foram promovidos vários concursos públicos para reforçar o quadro de funcionários da Receita Federal. Também, em 1991, foi disponibilizado o primeiro programa de microcomputador destinado ao preenchimento da declaração do Imposto de Renda através de um meio eletrônico. Essa inovação marcou o início da implantação de um novo modelo tecnológico na administração tributária brasileira.

Após a estabilização monetária, a partir do Plano Real, em 1995, verificou-se o crescimento contínuo da arrecadação em percentual superior ao crescimento do PIB, resultando na estabilização da carga tributária num patamar de 1/3 do PIB. Vários elementos

contribuíram para esse crescimento da arrecadação. Além do aumento da arrecadação decorrente da normalização da economia, a elevação de alíquotas contribuiu para o crescimento da arrecadação, sendo esse o aspecto mais visível. Um aspecto menos visível foi o crescimento decorrente das alterações na conturbada gestão tributária no governo Cardoso.

Durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, foram implantadas, de modo mais sofisticado, propostas econômicas neoliberais, iniciadas de forma indiscriminada no governo Collor. Sob o aspecto organizacional, em que o Estado é visto como um conjunto de órgãos que executam as funções do Estado, a redução da intervenção na economia foi liderada pelas privatizações de empresas estatais, terceirização de serviços, extinção de órgãos, criação de agências regulatórias e reformulação da estrutura de órgãos da administração direta visando à maximização da eficiência. No caso da Receita Federal, a inobservância das especificidades da atividade tributária, gerou resistências às reformas e problemas organizacionais.

A reforma da administração direta do Estado foi atribuída ao Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE). Ainda que os autores da reforma resistam à classificação de reforma neoliberal³⁹, o fato é que o Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado continha propostas das reformas neoliberais⁴⁰, começando pelo diagnóstico de que a crise econômica brasileira dos anos 80 havia sido, também, uma crise do Estado, motivada pelo seguinte fato: *“o estado desviou-se de suas funções básicas para ampliar a sua presença no setor produtivo”*. Tal situação conduziu *“ao agravamento da crise fiscal, e, por consequência, da inflação”* (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1995, p. 6).

Apesar de o Plano Diretor reconhecer uma grande redução no quadro de pessoal no serviço público, argumenta que o custo da folha do serviço público era elevado devido às aposentadorias. Este diagnóstico menosprezou impactos externos de elevação de preço do petróleo, que motivaram inflação em nível mundial e impactaram a balança comercial dos países não-produtores de petróleo, também menosprezou a alta da taxa de juros internacionais, que inviabilizou a rolagem da dívida externa. Esses impactos externos foram,

³⁹ Para Bresser-Pereira, Ministro do MARE e autor do Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado, o plano tratava da valorização do servidor e foi identificado erroneamente como uma reforma neoliberal: “A Reforma da Gestão Pública de 1995/98, começou sob um clima fortemente adverso. A proposta de reforma, que incluía uma emenda constitucional, foi inicialmente entendida como neoliberal e contrária aos servidores públicos.” (BRESSER-PEREIRA, 2005, p. 15)

⁴⁰ “The Plano Diretor was strongly influenced by the new public management (NPM) and Bresser’s policy advocacy made him a key actor in the diffusion of NPM ideas.” (MELO, 1998, p. 9).

de fato, determinantes da crise dos anos 80. O diagnóstico do Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado também ignora a aposentadoria como consequência natural da conclusão do período laboral. Segundo GIAMBIAGI: “de 1995 a 1998, o número de benefícios recebidos referente a aposentadorias por tempo de serviço (estoque) aumentou a uma média anual de 11,5%” (GIAMBIAGI,2002,p. 15), consequência natural da aposentadoria de trabalhadores incorporados ao mercado de trabalho no período de industrialização acelerada entre as décadas de 1950 e 1970.

O erro de diagnóstico do Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado foi apontado por DINIZ (2004, p. 16-18) como um dos fatores de fracasso na tentativa de reformulação do Estado no governo Cardoso, uma vez que, de fato, havia uma incapacidade de implementação logística das ações de governo, ou um fraco “poder infra-estrutural”⁴¹. Ainda assim, foram realizadas tentativas de reestruturações no serviço público, cujo objetivo era aumentar “*a capacidade administrativa de governar com eficiência e efetividade, voltando a ação dos serviços do Estado para o atendimento dos cidadãos*” (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA,1995, p. 45). Não há que se discordar do objetivo declarado, porém a forma de atingir o objetivo tem sido motivo de divergências, pois visava à substituição da administração burocrática por uma administração gerencial, o que nem sempre era passível de ser realizado em face da natureza da ação estatal.

O Plano Diretor definiu quatro setores de atuação do Estado: Núcleo Estratégico, Atividades Exclusivas, Serviços Não-Exclusivos e Atividades Produtivas. A cada uma dessas áreas, aplicava-se uma forma de propriedade e forma de administração (conforme demonstrado na figura 23), sendo a forma geral de administração pretendida a **administração gerencial**. Entretanto, somente no núcleo estratégico a administração burocrática “*ainda se justifica por sua segurança e efetividade*” (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA,1995, p. 45).

A proposta do Plano de Reforma previa para o setor de Atividades Exclusivas, onde se inclui as atividades do fisco, a criação de agências, dotadas de autonomia administrativa e financeira, com desempenhos acordados em contratos de gestão e adoção de

⁴¹ “Um dos fatores responsáveis pelo fraco poder infra-estrutural foi a corrosão da capacidade do Estado realizar suas funções básicas e intransferíveis, como a garantia da ordem e da segurança públicas e ainda de assegurar condições mínimas de existência para amplas parcelas da população, localizadas nas faixas mais pobres da população. Sob o impacto das crises fiscal e política, e como resultado da primeira onda de reformas liberais inspiradas no corte de gastos e de pessoal, aprofundou-se de forma expressiva a incapacidade histórica do Estado penetrar no conjunto do território nacional e de incluir, em seu raio de ação, os diferentes segmentos da sociedade, garantindo de forma universalista o acesso aos serviços públicos essenciais, nas áreas de saúde, educação e saneamento básico, bem como a eficácia de seus ordenamentos legais.” DINIZ(2004,p. 16-18)

práticas de gestão empresarial (PRESIDÊNCIA DA REPUBLICA, 1995, p. 56). A tentativa de aplicação desse modelo ao fisco foi um enorme fracasso, pois teve de enfrentar a resistência do corpo funcional. Como identificado por LOUREIRO e ABRÚCIO, ao estudarem a burocracia do Ministério da Fazenda no governo Cardoso: “há um forte espírito de corpo nestes grupos vinculado ao rigor das práticas administrativas fazendárias” (LOUREIRO e ABRÚCIO, 1999, p.82). A resistência do fisco pode ser explicada por três causas: 1) o processo burocrático é garantia de segurança na determinação e exigência de tributos; 2) o risco de captura da administração tributária por grupos de interesses e 3) o cerceamento da autonomia funcional no exercício da função fiscalizadora.

Figura 23: Plano Diretor de Reforma do Estado-Propriedade/Administração

Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado	FORMA DE PROPRIEDADE			FORMA DE ADMINISTRAÇÃO	
	Estatal	Pública Não-estatal	Privada	Burocrática	Gerencial
NÚCLEO ESTRATÉGICO Legislativo, Judiciário, Presidência, Cúpula dos Ministérios, Ministério Público	<input type="radio"/>			<input type="radio"/>	
ATIVIDADES EXCLUSIVAS Regulamentação Fiscalização, Fomento, Segurança Pública, Seguridade Social Básica	<input type="radio"/>				<input type="radio"/>
SERVIÇOS NÃO EXCLUSIVOS Universidades, Hospitais, Centros de Pesquisa, Museus	“publicização”	<input type="radio"/>			<input type="radio"/>
PRODUÇÃO PARA O MERCADO Empresas Estatais		privatização	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>

Fonte: Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado, pág.48, Pres.da República,1995,Bsb, Brasil.

Toda exigência de tributo é vinculada à lei e submetida ao devido processo legal. Na tributação o processo não é menos importante que o objetivo. Isso contraria diretamente a proposta da administração gerencial, que privilegia o objetivo. A atividade tributária é eminentemente burocrática e essa é a garantia do contribuinte, em uma sociedade democrática, contra o arbítrio na cobrança de tributo. Ressalte-se que a administração burocrática foi mantida no nível estratégico devido à segurança e efetividade. Assim, é legítimo o argumento de que o cidadão também merece a mesma segurança e efetividade desfrutada pelo núcleo de poder do Estado. O menosprezo a esses princípios provocou a mobilização e resistência da burocracia fiscal. O histórico de resistência na preservação das funções do Ministério da Fazenda não era novidade: *“As diversas mudanças na Fazenda, bem como algumas práticas nefastas adotadas no período do autoritário (como o Orçamento monetário), também são fatores que agregaram os membros destas carreiras em torno do que deve ser feito no Ministério”* (LOUREIRO e ABRÚCIO, 1999, p.83). Ao final do governo Cardoso, a Medida Provisória 71, de 2002, que modificava a estrutura do governo dispendo sobre a autonomia administrativa e financeira da Receita Federal, foi um raríssimo caso de medida provisória rejeitada pelo Congresso Nacional. Ao contrário do que pretendia o governo Cardoso, ao tentar instituir a Receita Federal como órgão autônomo e apartado dos controles do Estado, na verdade, a ação da Receita Federal passou a ser alvo de controle do Senado, por meio da introdução do inciso XV, do artigo 52, da Constituição Federal, que atribuiu competência exclusiva ao Senado para avaliar periodicamente o desempenho da administração tributária.

As reformas organizacionais pretendidas para a Receita Federal do Brasil também enfrentaram a resistência do corpo funcional no nível das operações. Recorde-se que nos EUA, diante da resistência da população à ação repressiva do fisco, o Congresso norte-americano determinou ao fisco adotar a estratégia de prestador de serviços (“user friendly”) em que o contribuinte passou à condição de cliente. Entretanto, esta estratégia não apresentou resultados conclusivamente positivos. A introdução no Brasil do conceito de tratar o contribuinte como um cliente, importado do modelo norte-americano, foi um completo fracasso. A resistência do corpo funcional foi enorme, principalmente das áreas de repressão (fiscalização e a aduana), pois se considerava inaceitável tratar potenciais sonegadores como clientes. Apenas a criação dos Centros de Atendimento ao Contribuinte (CAC) foi bem sucedida, com apoio do corpo funcional, pois liberava os procedimentos internos do trato com questões de simples resolução em “*front-desk*”, de contribuintes que buscavam resolver seus problemas e não ocultar a existência deles.

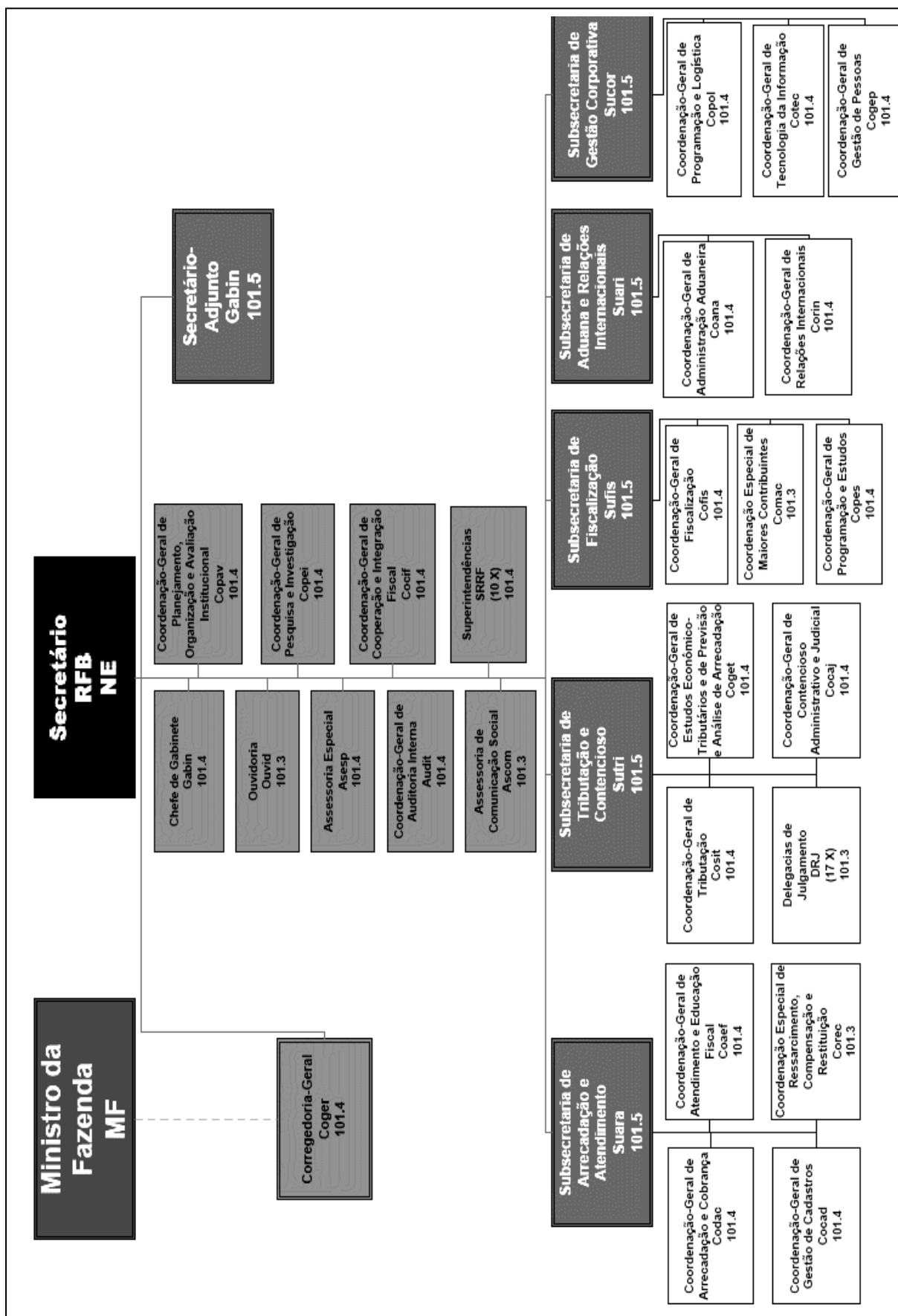
Na Receita Federal, a expressão máxima da eficiência foi atingida com a introdução, em 1997, da opção de remessa das declarações de renda através da Internet. Isso representava uma redução de custo de processamento, numa das áreas mais problemáticas: a entrada de dados das declarações. O próprio contribuinte passou a preparar os dados (que eram pré-processados verificando-se erros e apurando o tributo devido), e, em seguida, remetia a declaração diretamente à Receita Federal, sem necessidade de intervenção da rede bancária ou de uma unidade da Receita. A Receita Federal do Brasil se tornou referência mundial nesta prática. Internamente, a automação de processos permitia a melhoria da atividade tributária nas suas diversas funções, principalmente arrecadação e fiscalização. Empresas que optavam por manter escrituração contábil através de meios de processamentos de dados eletrônicos, passaram a ser obrigadas a fornecer a escrituração digital ao fisco, inicialmente, apenas quando solicitadas.

A eficiência do governo eletrônico, entretanto gerava custo para o contribuinte, principalmente para os menores contribuintes, ao ponto de organizações representativas de empresários e profissionais contábeis formalizarem reclamações ao Ministério da Fazenda face às exigências do fisco (à época, hardware e software ainda representavam um custo elevado para as empresas). Em 1998, o custo médio estimado entre 25 companhias abertas, com receita bruta entre cem milhões e quinze bilhões de reais, para atendimento às obrigações com o fisco foram estimados em 0,32% da receita bruta (BERTOLUCCI, NASCIMENTO, 2002). A progressiva redução de custo de equipamentos de processamento de dados reduziu as resistências e reclamações, mas não as eliminou. Em 2008, diante do surgimento do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), destinado à automação do intercâmbio de informações com o fisco, conselheiros da FIESP manifestaram preocupação com os custos e a legalidade da nova obrigação acessória⁴².

O período pós-real apresentou uma continuidade da política tributária. Porém, no campo da administração tributária foram verificadas profundas mudanças de trajetória na estrutura organizacional e nas operações. No âmbito estrutural, a Receita Federal incorporou a arrecadação das contribuições previdenciária e passou a se denominar Receita Federal do Brasil, sendo extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social, através da lei 11.457, de 2007. A estrutura atual da Receita Federal do Brasil é apresentada a seguir na figura 24, em que verifica que nenhuma estrutura específica da área previdenciária consta da estrutura principal do órgão.

⁴² “ Conselho da FIESP questiona a constitucionalidade do SPED”, em <http://www.fiesp.com.br/agencianoticias/2008/04/28/conjur-sped.ntc>, acesso em 07/12/2011.

Figura 24 – Organograma da Receita Federal do Brasil



No Brasil, o fisco incorporou a previdência, segundo a exposição de motivos da lei, com os seguintes objetivos: i) unificação das atividades, visando a utilização racional e otimizada dos recursos materiais e humanos; ii) redução de custos operacionais e simplificação de processos; iii) integração dos sistemas de atendimento, controle e tecnologia da informação; iv) adoção de medidas de eficiência administrativa para incrementar a arrecadação sem aumento da carga tributária; v) simplificação das obrigações tributárias; e vi) melhoria no atendimento do contribuinte.

Entretanto, a incorporação da previdência não tem inspiração autóctone. Trata-se de solução difundida pelo FMI, conforme se verifica em BARRAND, ROSS, HARISON (2004) para adoção em países não desenvolvidos com deficiência de arrecadação previdenciária. O período de vigência deste processo ainda é curto para uma efetiva avaliação.

No âmbito operacional, a criação do Sistema Público de Escrituração digital (SPED) representou uma profunda mudança, cujos efeitos ainda estão muito longe de serem avaliados. O SPED é uma inserção forçada das organizações num padrão tecnológico superior, através da completa digitalização das informações fiscais. A digitalização dos registros contábeis destinados ao fisco foi tornada obrigatória através da Lei 8218, de 1991, no âmbito do Plano Collor. Entretanto, após sucessivas normatizações, seu uso se tornou efetivo a partir da Instrução Normativa 86, de 2001, abrindo o caminho para o aprofundamento da digitalização do setor tributário em nível nacional, incluindo os diversos entes subnacionais. A partir destes antecedentes, o SPED se tornou apenas parte de um projeto muito mais complexo e ambicioso de digitalização de informações de todos os habitantes em território brasileiro, através da Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP Brasil).

A Medida Provisória 2002, de 2001, criou o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação (ITI), uma autarquia vinculada a Presidência da República, responsável pela ICP-Brasil. À ICP-Brasil incumbe a manutenção do sistema de certificação digital brasileiro, que se trata de uma identidade digital já obrigatória para as pessoas jurídicas e que também será imposta a todas as pessoas físicas, através da troca dos registros de identidade, já em andamento. A certificação digital possibilita a emissão de documentos digitais com validade legal. Dessa forma, pessoas físicas e jurídicas poderão emitir documentos e efetuar operações via internet com validade legal em diversas atividades da vida civil, como votar ou registrar a compra e venda de um bem. Atualmente esses atos são concentrados no âmbito tributário.

O SPED foi institucionalizado pelo Decreto 6022, de 2007, e incorporado no rol de projetos do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), face à possibilidade de redução de custo das empresas. Inicialmente três projetos faziam parte do SPED: 1) a Escrituração Contábil Digital – ECD, através do qual toda a contabilidade das empresas deve ser remetida e armazenada na Receita Federal; 2) Escrituração Fiscal Digital – EFD, pelo qual são remetidos ao fisco os registros e apuração fiscal das empresas; e 3) a Nota Fiscal Eletrônica – NFe, emitidas mediante autorização digitalizada dos fiscos estaduais e remetida para armazenamento na Receita Federal. Foi também adicionado a estes projetos a escrituração digital específica para as contribuições administradas pela Receita Federal como o PIS e a COFINS. Assim, busca-se o completo controle das informações econômico-fiscais no território nacional.

5 ANÁLISE EMPÍRICA

Este capítulo é dedicado à análise empírica da tributação, efetuada através da quantificação da relação entre a receita tributária e os recursos e produtos utilizados para a geração dessa receita. Preliminarmente, são abordados aspectos teóricos, não os relativos à tributação genericamente considerada (já tratada na revisão da literatura), mas, sim, os relativos à abordagem quantitativa e observados em estudos de finalidade semelhante. Em seguida é apresentada a especificação do modelo, características da amostra e a origem dos dados.

A análise empírica aqui proposta busca deslocar o tratamento da tributação, tradicionalmente realizado no campo macroeconômico, para o campo microeconômico, considerando a ação do órgão tributário, não apenas como elemento endógeno do modelo, mas, sim, como elemento central da análise.

A tributação é um fenômeno social complexo, objeto de diversas abordagens teóricas. Aqui foram mencionadas, principalmente, as abordagens econômica, administrativa e a institucional. Sob o aspecto empírico, são frequentes os estudos fundamentados em uma abordagem econômica em que são utilizados métodos econométricos com a finalidade de previsão do valor da arrecadação por correlação de agregados macroeconômicos, através de regressão, séries temporais ou fronteiras estocásticas (SIQUEIRA, 2002; BOUERI, SILVA, CARVALHO, 2010).

A análise empírica tradicional da tributação desconsidera o papel das instituições e organizações, ainda que a abordagem econômica da sonegação trate o pagamento de tributos como uma decisão de retorno e risco, sendo o risco representado pela ação dos órgãos tributários em detectar e punir a sonegação fiscal.

Coube à abordagem administrativa, atribuída aos organismos financeiros multilaterais, tornar o órgão tributário elemento endógeno na análise da questão tributária, ao considerar que o hiato de tributação, i.é, a variação entre a tributação efetiva e a tributação potencial, é resultado da ineficiência dos órgãos tributários em explorar o potencial de arrecadação. Como solução, a abordagem administrativa propôs a criação de capacidade administrativa do órgão tributário para gestão da política tributária. Especificamente, BIRD (2004, p.139) propôs o tratamento da geração da receita tributária como um processo de produção. O aspecto relevante da abordagem teórica administrativa é permitir a mudança do tratamento da tributação, deslocando-a para o âmbito microeconômico.

Apesar de possibilitar a adoção de um enfoque microeconômico, a fundamentação teórica da abordagem administrativa apresenta limitações reveladas na aplicação empírica nela fundamentada. A abordagem empírica da tributação, como resultado de uma função de produção, apresentou limitações na explicação dos fatores determinantes da arrecadação. SLEMROD, YTZHAKI (1985) alertaram para o super-dimensionamento da organização tributária em decorrência da estimação do orçamento necessário a uma ação efetiva do órgão tributário diante do potencial de tributação. NELSON, HUNTER (1996), tendo como objetivo a análise de eficiência do órgão tributário, estimaram a arrecadação utilizando uma função de produção e concluíram que a administração tributária norte-americana poderia se tornar mais produtiva a partir da reorganização dos seus recursos.

Verifica-se, portanto, que a forma pela qual os recursos são utilizados é tão relevante quanto à quantidade de recursos na determinação dos resultados da tributação. Assim, é necessário que as abordagens empíricas levem em conta a estratégia do órgão tributário para atingir seu objetivo, considerando, também, a natureza dos recursos e a forma pela qual são aplicados. Essa constatação nos remete à fundamentação teórica da Visão Baseada em Recursos (VBR), segundo a qual a organização é um conjunto único de recursos de que se pode extrair um potencial de serviços, que possibilita ao órgão um desempenho superior.

Nesta tese, portanto, o objetivo se afasta das análises empíricas correntes de natureza macroeconômica. A análise empírica da tributação, aqui realizada, é efetuada no campo microeconômico e focada no órgão tributário. O objetivo pretendido é identificar de que forma o uso dos recursos disponíveis à autoridade tributária federal brasileira afetam a arrecadação, como resultado final de uma estratégia de condução da política tributária.

A análise aqui empreendida vai além da tradicional análise microeconômica da função de produção, utilizada como meio de estabelecer uma relação de eficiência entre recursos e produtos. Pretende-se verificar a efetividade do órgão tributário, i.é, o impacto final de suas ações. Assim, a relação entre recursos e produtos é parte intermediária na ação do órgão tributário. A efetividade da organização é mais que uma relação de eficiência entre recursos e produtos. Há que se considerar também a estratégia do órgão tributário, a seleção de produtos e a alocação de recursos.

A análise empírica utiliza uma conceituação genérica de “tecnologia de tributação”, partindo da proposta de MAYSHAR (1991), *apud* ESTELLER-MORÉ (2003), segundo a qual “**tecnologia de tributação**” é uma função que combina os “inputs” da

administração tributária para transformá-los em receitas. A adoção do conceito de “tecnologia de tributação” é perfeitamente adequada ao ambiente brasileiro, em face da participação cada vez mais intensa de recursos tecnológicos, notadamente de Tecnologia de Informação (TI) aplicada na atividade tributária. Neste sentido, também o estudo de PINHANEZ (2008), realizado em âmbito estadual, mostra a contribuição positiva de TI, conjugada com mudanças organizacionais, influenciando positivamente os agentes do fisco estadual e os contribuintes, resultando em melhoria da arrecadação tributária.

A idéia de “tecnologia de tributação” também está presente em BOUERI, CARVALHO, SILVA (2009, p. 8), que utilizam “tecnologia de arrecadação” para designar a transformação de PIB regional (input) em arrecadação (output). Apesar de concentrarem-se na relação entre agregados macroeconômicos, os autores mencionam que a “tecnologia de arrecadação” está sujeita a variações regionais decorrentes de fatores geográficos, logísticos e ineficiências na capacidade de transformar o PIB em receita.

Além da tecnologia de tributação, considera-se que a capacidade de transformar o desempenho econômico em arrecadação é influenciada pela atuação estratégica da autoridade tributária, pois cabe à autoridade tributária definir o conjunto dos produtos que fornecerá à sociedade e alocar recursos de modo a atingir seu objetivo final. Na opinião de BIRD (2004) a capacidade de alocar recursos é o que caracteriza o fato de que, na prática, a autoridade tributária é quem define a política tributária, a par da especificação legal do sistema tributário.

Entende-se que a seleção de produtos, oferecidos pelo órgão tributário, reflete a estratégia da organização. Através desses produtos, os resultados são normalmente atingidos (TEECE, 2007, p. 1329). As estratégias correntes no campo da gestão tributária são a repressão ou a prestação de serviços. Sob o aspecto metodológico, a inclusão da forma pela qual os recursos são organizados, repressão ou serviços, como elemento de pesquisa, alinha a tese na categoria da abordagem organizacional dos estudos empíricos baseados na VBR, conforme a tipologia de estudos empíricos fundamentados na VBR, desenvolvida por NEWBERT (2007).

Um aspecto relevante do modelo proposto é a distinção de produtos e resultados. O conceito de **produto**, aqui adotado, aplica-se ao elemento, tangível ou intangível, gerado em um processo produtivo (no caso sob análise, o órgão tributário oferece serviços, aqui denominados genericamente como “produto”). O conceito de **resultado** refere-se ao retorno obtido pela organização, através de seus produtos, e reflete o impacto final das

ações da organização. Esse resultado pode ser intangível, como a mudança de comportamento do contribuinte, ou tangível, como o aumento da receita tributária.

Um estudo realizado pelo Government Accounting Office–GAO (órgão norte-americano assemelhado ao Tribunal de Contas da União) para analisar a produtividade do órgão tributário norte-americano, classificou dois elementos passíveis de mensuração: 1) **atividade**, mede o trabalho realizado e expressa eficiência, e 2) **resultado**, mede o impacto sobre o contribuinte e reflete o efeito do serviço (GAO,2005). O quadro 14, a seguir, apresenta o resumo das características dos elementos identificados pelo GAO.

Quadro 14: Resumo de Medidas de Produto

Tipo de Medida	Finalidade	Critério
Atividade	<ul style="list-style-type: none"> - Mede eficiência interna - Serve como <i>Proxy</i> do resultado 	<p>Medidas de atividade devem:</p> <ul style="list-style-type: none"> - refletir o trabalho executado - ser precisa, consistente ao longo do tempo, confiáveis e vinculadas aos inputs. - ajustada para a qualidade e complexidade.
Resultado	<ul style="list-style-type: none"> - Mede impacto sobre o contribuinte 	<p>Medidas de Resultado devem:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Refletir o efeito do serviço - ser precisa, consistente ao longo do tempo, confiáveis e vinculadas aos inputs.

Fonte : GAO (2005).

DALY, GRAVELLE(2006) também examinaram a produtividade do fisco norte-americano e mencionam dois elementos de mensuração : a) **transação**, orientada para as tarefas realizadas; b) **resultado**; orientada para o impacto final da ação, que possibilitam a

mensuração da ação do órgão tributário. O quadro 15, a seguir, exemplifica a relação entre os serviços públicos e seus resultados, incluindo a tributação.

Quadro 15: Exemplos de Serviços Públicos Usando a Abordagem Transação e Resultado

Serviço (finalidade)	Produto	
	Transação	Resultado
Educação (Educar Estudantes)	Dar Aulas Aplicar Testes Servir Merenda Escolar Operar Transporte Escolar	Aumentar a Alfabetização Capital Humano
Bombeiros (Prevenção e Extinção de Incêndios)	Manter Caminhões de Incêndio Treinar Bombeiros	Salvar Vidas e Reduzir Prejuízos
Receita Federal (Arrecadar Tributos)	Produzir e Distribuir formulários de Declarações. Processar Declarações Atendimento Telefônico Examinar Declarações	Aumentar a Obediência Tributária e a Equidade. Reduzir os Custos de Declaração e Custos de Eficiência.

Fonte: DALY, GRAVELLE (2006).

DALY e GRAVELLE argumentam que há uma dificuldade em trabalhar com a mensuração de produtos no caso do órgão tributário pela ocorrência de produto resultante de múltiplos recursos ou recurso que participa em múltiplos produtos. Tais dificuldades decorrem da abordagem microeconômica tradicional focada na eficiência, estabelecendo relação entre recurso e produto. Os autores, na tentativa de superar o problema, propõem a adoção de métodos quantitativos mais complexos, como a Análise Envoltória de Dados (DEA).

Ainda que os conceitos de produto e resultado aqui adotados possam ser considerados semelhantes aos dos estudos citados, conforme se constata no quadro 16, a seguir, nesta tese os problemas da inter-relação múltipla entre recursos e produtos são superados, pois a preocupação é com o resultado final da arrecadação e a contribuição dos recursos, não importando se eles têm múltiplas funções em diferentes produtos, uma vez que os produtos representam um estágio intermediário na realização do objetivo. O foco é estratégico e privilegia o resultado desejado e não o produto obtido eficientemente.

Quadro 16: Conceitos de Produto e Resultado

Estudo	GAO	DALY, GRAVELLE	Tese
Medida Intermediária	<i>Atividade</i>	<i>Transação</i>	<i>Produto</i>
Medida Final	<i>Resultado</i>	<i>Resultado</i>	<i>Resultado</i>

Elaboração própria.

Uma seleção inadequada de produtos pode significar o fracasso da organização. Por outro lado, ainda que paradoxal, o resultado da organização pode ser atingido e não guardar relação direta com o produto, como exemplo pode-se citar a situação de uma empresa não-financeira que obtém seu resultado através de receitas do financiamento direto aos consumidores, de forma que seu produto é apenas lastro para obtenção do lucro numa operação financeira que não guarda relação com a missão normal da empresa. Tal situação, ainda que possibilite a uma empresa não-financeira atingir o lucro, representa um desvio da finalidade da organização, ao concentrar recursos na intermediação financeira. No caso do setor público, o desvio de finalidade da atuação institucional do órgão público é socialmente indesejável, bem como legalmente inadmissível. Por exemplo, a imposição de multas de trânsito tem se tornado uma fonte de receita de fácil realização, entretanto não se pode prescindir da educação para o trânsito como forma efetiva de solução dos problemas de trânsito. Assim, no setor público, as organizações devem alinhar seus recursos e produtos à sua finalidade institucional.

5.1 O MODELO

O modelo de análise empírica a ser aplicado propõe que a **receita tributária** (t) é resultado da alocação de recursos (R) e de uma adequada seleção de produtos (P), que são a expressão tangível da fase final da estratégia adotada pelo órgão tributário. A par da gestão da estratégia, as condições econômicas podem influenciar os resultados. Assim, para isolar essas influências, será utilizada uma variável de controle, representada pelo PIB *per capita* para captar o incremento da arrecadação decorrente do crescimento econômico regional, que não se confunde com o crescimento da arrecadação decorrente da ação do órgão tributário. Assim, a tributação pode ser expressa pela função:

$$t = f(R, P, PIB) \quad [9]$$

O conjunto **P** congrega produtos e serviços desenvolvidos pelo órgão tributário e é segmentado conforme a atividade de repressão ou serviços, em acordo com as tendências correntes de estratégias de atuação do órgão tributário. Os diversos produtos característicos de repressão, como auditorias, notificações, etc compõem o subconjunto **E**. Os produtos típicos de prestação de serviços, como atendimentos ao público, acessos a internet, etc, integram o subconjunto **S**.

$$P = \{ E, S \} \quad [10]$$

Os recursos são representados pelo conjunto **R** e seguem a classificação tradicional de capital humano, contidos no subconjunto **L**, e recursos tangíveis, contidos no subconjunto **K**.

$$R = \{ K, L \} \quad [11]$$

As relações entre a variável arrecadação e as variáveis representativas de recursos e produtos, serão quantificadas, respectivamente, pelos coeficientes β_i e θ_i . A técnica utilizada para estimação dos coeficientes β_i e θ_i será a regressão múltipla. A aplicação de regressão múltipla tem sido comum em análises fundamentadas na VBR, contemplando 64% dos estudos que utilizam métodos tradicionais de análise de dados, conforme *survey* realizado por NOTHNAGEL (2007, p. 204).

O estimador proposto será aplicado a dados de cada região fiscal, sendo essas representadas pelo indexador s . A especificação das variáveis será apresentada em seção própria adiante. A forma do estimador é representado abaixo :

$$\mathbf{Log } t_s = \alpha + (\sum \beta_i \mathbf{R}_{is}) + (\sum \theta_i \mathbf{P}_{is}) + \mathbf{PIB}_s + \boldsymbol{\varepsilon} \quad [12]$$

Os coeficientes serão submetidos a teste para a seguinte hipótese:

- há uma relação entre a arrecadação e os recursos, representada pelo coeficiente β , bem como uma relação entre a arrecadação e produtos, representada por θ . Portanto, a seleção de recursos e produtos efetuada pela autoridade tributária afeta a arrecadação. Está hipótese é aqui representada na forma falseada em que os coeficientes nulos indicam a ausência de influência dos recursos e produtos sobre a arrecadação, **H0**: $\beta_i = \theta_i = 0$. Assim a rejeição de **H0** e a aceitação da hipótese alternativa **H1**: $\beta_i \neq \theta_i \neq 0$, satisfaz a proposição de que os recursos utilizados contribuem para a obtenção da arrecadação.

5.2 AS VARIÁVEIS

A **Variável Dependente** no modelo é o indicador de desempenho da organização tributária, mensurado pelo valor em reais da arrecadação tributária (t). Para fins computacionais, foi utilizado o valor do logaritmo natural, devido à disparidade exponencial dos dados nesse conjunto, refletindo numericamente a disparidade de desenvolvimento regional. A variável dependente é classificada regionalmente tendo em vista que características regionais, como padrão de desenvolvimento econômico, extensão territorial e demografia, podem afetar a arrecadação (SIQUEIRA, RAMOS, 2006) e deveriam ser contempladas na estratégia da autoridade tributária, além de que a própria administração tributária reconhece especificidades regionais ao subdividir sua atuação por regiões fiscais. A resposta da autoridade tributária, adequada às condições regionais, poderá resultar em melhor desempenho e maior arrecadação, representando uma competência para estruturar a organização, desenvolver produtos e promover ações para atingir seus objetivos.

As **Variáveis Independentes** são separadas de acordo com os conjuntos e subconjuntos anteriormente definidos e são detalhados no quadro a seguir.

Quadro 17: Detalhamento de Variáveis Independentes

RECURSOS “Tangíveis” –conjunto R	PRODUTOS –conjunto P
RECURSOS HUMANOS – subconjunto L	REPRESSÃO – subconjunto E
Pessoal Em Serviços	Nº Fiscalizações Abertas
Pessoal Em Repressão	Nº Notificações De Malha
CAPITAL – subconjunto K	Nº Representações Penais
Unidades De Serviços	SERVIÇOS - subconjunto S
Unidades De Repressão	Nº Atendimentos Pessoais
Computadores	Nº Atendimentos Telefônicos
Veículos	Nº Acessos Internet
Gastos Em Diárias (\$R)	Nº Declarações De Renda
Gastos Em Treinamentos (\$R)	Nº Restituições
Salários (\$R)	Nº Recursos Administrativos
	Nº Parcelamentos De Débitos
	Nº De Compensações

5.3 A AMOSTRA

A amostragem será apurada a partir de *cross-section* dos dados relativos à divisão por superintendências da Receita Federal. Isso se deve ao fato de que os recursos são alocados por superintendências e a apuração da receita tributária se faz igualmente de acordo com essas regiões fiscais. ARMSTRONG, SHIMIZU (2007) tendo efetuado um *survey* sobre a pesquisa empírica usando a VBR, citam Rouse e Daellenbach, que recomendam que as amostras de dados *cross-section* não sejam extensas face ao risco de falha em isolar a fonte da vantagem (ARMSTRONG, SHIMIZU, 2007, p. 962).

Os dados foram apurados para o ano 2009. O período foi selecionado devido à maior disponibilidade de dados. Ainda assim, não foi possível levantar dados primários para algumas variáveis. Nesses casos, a variável foi representada por meio de metadados ou ainda por meio da distribuição de frequência da variável em períodos anteriores. Foram obtidas observações para cada variável de um conjunto que representa cada Região Fiscal, num total de dez (10) Regiões.

As fontes utilizadas foram o IBGE, para os dados demográficos e macroeconômicos e a Receita Federal do Brasil, para os demais. Os dados foram extraídos de documentos e sites, tais como <http://www.ibge.gov.br/estadosat/>, e Relatórios de Gestão do Exercício 2009 apresentado ao Tribunal de Contas da União (TCU) pela Receita Federal.

5.4 OS DADOS

Os dados representativos das variáveis foram dispostos na Tabela de Dados constante no Apêndice 1, conforme a classificação proposta nesta tese. Assim, além da variável dependente (ARRECADANÇA) e variáveis de controle, os dados referentes às variáveis independentes foram divididos entre **Recursos Tangíveis** e **Produtos**, e são a seguir especificados. Alguns dados foram submetidos a transformações funcionais para fins de facilitar o tratamento econométrico, principalmente em razão de escala de grandezas distintas das variáveis, pois a variável dependente, a arrecadação, é expressa originalmente em bilhões e será correlacionada com variáveis em menor escala.

Inicialmente, será especificado o grupo de variáveis de controle, assim consideradas: POPULAÇÃO, PIB e PIB per capita, devido a sua relação direta com a geração de renda e tributos. Os valores representativos dessas variáveis em nível estadual foram agrupados segundo as jurisdições da Receita Federal:

- **POPULAÇÃO**: total de habitantes dos estados que integram cada Região Fiscal.
- **PIB**: valor do PIB correspondente ao somatório dos PIBs dos estados integrantes da Região Fiscal para o ano calendário de 2009.
- **PIB per capita**: valor do PIB per capita correspondente ao somatório dos PIBs dos estados dividido pelo somatório das populações respectivas ($\sum \text{PIB} / \sum \text{POPULAÇÃO}$), integrantes da Região Fiscal para o ano calendário de 2009.

No conjunto **Produtos**, as variáveis representativas de **Serviços** são: ATENDIMENTO PRESENCIAL, SERVIÇOS PELA INTERNET e TEMPO DE ESPERA. A premissa sobre as variáveis ATENDIMENTO PRESENCIAL e SERVIÇOS PELA INTERNET é que o aumento desses serviços conduza a maior arrecadação.

Devido à disponibilização de informação na internet, a variável **Atendimento Telefônico**, originalmente incluída no conjunto Serviços, não é, no período, um serviço significativo e se realiza de forma terceirizada, portanto foi desprezada. Por outro lado, a variável TEMPO DE ESPERA passou a ser considerada por ser utilizada como indicador de gestão de atendimento ao público na Receita Federal, com a premissa de que um menor tempo possibilita maior número de atendimentos, portanto, maior arrecadação. Não foi possível levantar os dados relativos às variáveis indicativas de serviços, como nº de declarações e restituições, parcelamentos, pedidos de compensação e recursos. Esses dados foram supridos pela variável relativa à prestação de serviços pela internet, uma vez que esses serviços são prestados via internet, ressalvados os recursos (no período examinado). As especificações das variáveis são apresentadas a seguir:

- **ATENDIMENTO PRESENCIAL**: registra o número de atendimentos em que o contribuinte comparece pessoalmente nos Centros de Atendimento ao Contribuinte (CAC).
- **SERVIÇOS PELA INTERNET**: essa variável foi construída por meio da distribuição de frequência dos acessos realizados nos dois anos anteriores ao ano em estudo, devido à descontinuidade do registro detalhado no ano em estudo. Foi observado que, apesar do crescimento explosivo do acesso aos serviços pela internet,

a distribuição de frequência nos anos considerados apresentava variação insignificante. Assim, essa variável representa a quantidade de acessos à internet com a finalidade de efetiva prestação de serviço. Não foram considerados acessos genéricos de simples consulta.

- **TEMPO DE ESPERA:** registra o tempo em minutos que o contribuinte aguarda para ser atendido pessoalmente num CAC. Esse indicador é utilizado internamente pela Receita Federal como indicador de gestão no atendimento aos contribuintes. O índice foi extraído do Relatório de Gestão do Exercício 2009, apresentado ao TCU.

As variáveis originalmente especificadas como representativas de atividades de **Repressão (subconjunto E)** não foram obtidas, porém foram levantados os dados para o indicador **ÍNDICE DE COBERTURA FISCAL**. Esse índice é utilizado pela Receita Federal como indicador de gestão na área de fiscalização de tributos internos e divulgado no Relatório de Gestão apresentado ao TCU. O índice é composto pelo percentual de contribuintes sob ação fiscal, segundo diversas classes de contribuintes pessoas físicas e jurídicas, com o pressuposto de que um maior índice de presença fiscal resulta em maior arrecadação.

As variáveis representativas de **Recursos Tangíveis** foram dispostas conforme as duas categorias originalmente propostas: **Recursos Humanos** e **Recursos de Capital**. Devido à indisponibilidade de dados públicos, segmentados para todas as variáveis do conjunto **Recursos Humanos**, parte das variáveis foi estimada segundo parâmetros constantes de BENCHMARK de sistemas tributários, como proposto por GALLAGHER (2005) e são especificadas a seguir:

- **PESSOAL EM REPRESSÃO:** a variável foi mensurada por estimativa, estabelecendo-se, como proposto por GALLAGHER (2005, p. 137), o percentual de 30% do número de Auditores Fiscais alocado em atividades repressivas. O percentual citado foi aplicado sobre o total dos Auditores lotados nas unidades das Regiões Fiscais em atividades de tributos internos, constantes do Anexo 1, da Portaria RFB 2135/2009, que tratou do Plano de Lotação das unidades da Receita Federal. Assim, foram excluídos aqueles Auditores em atividades de comércio exterior, Delegacias de Julgamento e em órgãos centrais, por não terem finalidade de arrecadação. No caso da 7ª Região Fiscal, foi utilizado o valor real do efetivo em repressão, pois RJ e SP possuíam, no período, Delegacias especializadas e a lotação de Auditores da Delegacia de Fiscalização do Rio de Janeiro representava 34,8% do

total de Auditores da Região Fiscal alocados em atividades de tributos internos, portanto um percentual confortável frente aos parâmetros de *Benchmark*.

- **PESSOAL EM SERVIÇOS**: essa variável foi mensurada pela diferença entre a soma dos servidores estatutários e “celetistas”, menos o valor apurado da variável PESSOAL EM REPRESSÃO. Os quantitativos de pessoal estatutário e “celetista” foram apurados nos Relatórios de Gestão apresentados pelas unidades da Receita Federal ao TCU.

Foram considerados **Recursos de Capital** as unidades da Receita Federal instaladas nas Regiões Fiscais e os gastos com VENCIMENTOS e DIÁRIAS. Esses dois últimos apresentaram uma dificuldade na especificação, pois não foi possível obter dados discriminados segundo a vinculação às funções de **Serviços** ou **Repressão**. As especificações são:

- **UNIDADES DE SERVIÇOS**: essa variável corresponde às quantidades de Centro de Atendimento ao Contribuinte (CAC) existentes em cada Região Fiscal, disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/SRF/UnidadesDescentralizadas/estrutura.htm> ;

- **UNIDADES DE REPRESSÃO**: essa variável corresponde às quantidades de Delegacias da Receita Federal existentes em cada Região Fiscal, constantes dos quadros “Identificação” apresentados nos Relatórios de Gestão do Exercício 2009.

- **VENCIMENTOS**: valor total de remuneração dos recursos humanos, mensurado em milhares de reais e extraídos do quadro “Evolução Geral de Gastos” constantes dos Relatórios de Gestão do Exercício 2009.

- **DIÁRIAS**: valor total de gastos com despesas de viagens, mensurado em milhares de reais e extraídos do quadro “Evolução Geral de Gastos” constantes dos Relatórios de Gestão do Exercício 2009.

5.5 DESENVOLVIMENTO E RESULTADOS

O modelo foi desenvolvido utilizando uma metodologia “de baixo para cima”, assim entendido aquele em que as variáveis independentes são adicionadas individualmente e a cada incremento é avaliada a contribuição da variável para o aprimoramento do modelo. Assim, as variáveis independentes foram introduzidas sequencialmente, considerando a precedência determinada pela correlação com a variável dependente, a arrecadação. As variáveis foram testadas individualmente e em conjunto.

O procedimento inicial no desenvolvimento do modelo foi verificar a existência de relação linear entre a variável dependente e as demais variáveis. Isso se deve ao fato de que a dispersão das variáveis ou uma relação não linear, inviabilizariam a análise através do modelo de regressão linear.

Assim, foram apurados os coeficientes de correlação de Pearson entre a variável arrecadação e as variáveis independentes. Os coeficientes de Pearson foram ordenados e classificados em três categorias, possibilitando identificar a relevância das variáveis individualmente consideradas. As variáveis de maiores coeficientes foram classificadas segundo a linearidade em “Muito Forte” e “Forte”, conforme o quadro 18, a seguir. As variáveis classificadas na categoria “demais” foram descartadas.

Quadro 18: Coeficiente de Correlação de Pearson

Linearidade	Variável Independente	Abreviatura	Coef.Pearson
Muito Forte	PIB	PIB	0.9828
	Serviços pela Internet %	E-SERV	0.9755
	Atendimento Presencial	ATENDIMENTO	0.9702
	Pessoal em Serviço	RHSERVICO	0.9636
	Vencimentos	VENCIMENTO	0.9615
	Pessoal em Repressão	RHREPRESSAO	0.9509
Forte	População	POPULACAO	0.8838
	Unidades de Repressão	UNREPRESSAO	0.8385
	PIB per capita	PIB_per capita	0.7859
Demais	Gastos com Diárias	DIARIA	0.6434
	Unidades de Serviços	UNSERVICO	0.6369
	Índice de Cobertura Fiscal	COBREPRES	0.5424
	Tempo de Espera	TEMPEPERA	0.0839
	Pessoal Treinado %	TREINAPERCENT	-0.3481

Um segundo procedimento foi avaliar a correlação das variáveis entre si, utilizando-se uma matriz de correlação. Esse procedimento visa eliminar variáveis independentes que possam representar uma combinação linear entre si ou a presença de variáveis redundantes. Assim, diminuiu-se a possibilidade de ocorrência de multicolinearidade severa. Entretanto, deve-se observar que a existência de algum nível de colinearidade é intrínseco ao caso em análise, na medida em que a execução de um serviço pode guardar relação com recursos nele aplicado.

A matriz de correlação foi construída com as variáveis com linearidade classificada como “Muito Forte” e o resultado é apresentado no quadro 19, abaixo.

Quadro 19: Matriz de Correlação

E-SERV	ATENDIMENTO	RHSERV	VENCIMENTO	RHPREPRESS	
1,0000	0,9973	0,9923	0,9726	0,9651	E-SERV
	1,0000	0,9861	0,9687	0,9623	ATENDIMENTO
		1,0000	0,9862	0,9782	RHSERV
			1,0000	0,9973	VENCIMENTO
				1,0000	RHPREPRESS

Na matriz pode-se observar uma correlação muito elevada entre as variáveis relacionadas a **serviços**, indicando potencial multicolinearidade. Assim, as variáveis **Atendimento Presencial (ATENDIMENTO)** e **Pessoal em Serviços (RHSERV)** foram desprezadas, pois podem ser substituídas por **Serviços pela Internet (E-SERV)** que possui a maior correlação com a variável independente, a arrecadação.

Também foi verificada uma correlação elevada entre as variáveis **Vencimentos (VENCIMENTO)** e **Pessoal em Repressão (RHPREPRESS)**, representativas de **Recursos**. Apesar da variável **Vencimentos** possuir maior correlação com a arrecadação, foi selecionada a variável **Pessoal em Repressão**. Isso se deveu ao fato de que “*é melhor ter menos correlação entre x ; e as outras variáveis independentes*” (WOOLDRIDGE, 2006, p. 94), como ocorre com a variável selecionada.

Para modelagem e testes das hipóteses foi utilizado o software livre “**GRET**L – **GNU Regression, Econometrics and Time Series Library**” (disponível em <http://gretl.sourceforge.net/>). A fim de aprimorar o ajuste linear do modelo, inicialmente a variável dependente, ARRECADAÇÃO, foi submetida à transformação logarítmica. Porém, em razão do aprofundamento da modelagem, foi utilizada a transformação logarítmica para outras variáveis.

As variáveis independentes foram introduzidas sucessivamente, na ordem decrescente do Coeficiente de Pearson, ressalvada a variável de controle representativa do PIB per capita. Foram utilizados, inicialmente, quatro estimadores. Porém, a existência da colinearidade, anteriormente prevista, provocou uma influência significativamente maior que a esperada, de forma que ao longo da modelagem foi necessário utilizar procedimentos adicionais gerando se um novo estimador. Assim, são apresentados abaixo, no quadro 20, os seis estimadores relevantes à análise, onde pode se observar os resultados dos coeficientes das variáveis obtidos através de ajuste de mínimos quadrados ordinários (MQO). Os resultados completos são apresentados no Apêndice III.

Quadro 20: Estimativas MQO

Variável dependente: l_ARRECADACAO						
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
const	15,93** (0,2732)	14,63** (0,3259)	14,88** (0,2779)	14,83** (0,2859)	21,73** (0,2523)	11,17** (2,383)
PIB_MM_2009	3,270e-06** (6,485e-07)					
PIBPERCAP		0,0001499** (1,921e-05)	0,0001087** (2,289e-05)	0,0001033** (2,393e-05)	0,0001034** (2,214e-05)	
E-SERV			3,977** (1,652)	0,4401 (4,248)		
RHREPRESS				0,001904 (0,002102)	0,002104** (0,0007672)	
l_PIBPERCAPITA						0,7242* (0,3480)
l_rhrepre						1,086** (0,2422)
resid_l_serv						1,339** (0,5043)
n	10	10	10	10	10	10
Adj. R**2	0,7308	0,8694	0,9183	0,9162	0,9440	0,9396
Erros padrão entre parênteses						
* indica significância ao nível de 10 %						
** indica significância ao nível de 5 %						

Inicialmente, serão analisados os resultados estruturais dos modelos, assim compreendido: a capacidade do modelo de explicar o comportamento da variável independente através do coeficiente de determinação; a influência mútua entre as variáveis determinada pela colinearidade; e a distribuição do erro através da análise da presença de heterocedasticidade. Finalmente serão analisados os resultados para a hipótese formulada pela tese.

O modelo 1 abrange apenas a parcela que isoladamente pode ser atribuída às condições do ambiente econômico na explicação da arrecadação tributária. Assim, foi considerada apenas a variação da arrecadação frente ao PIB. O resultado, através do Coeficiente de Determinação Ajustado – R^2_{adj} - indica que a variação do PIB, regionalmente considerado, explica apenas 73,1% do comportamento da arrecadação. O teste de heterocedasticidade, revelou a probabilidade de 68,2% para ocorrência de heterocedasticidade, conforme resultados no Apêndice I. Assim, o PIB, isoladamente considerado em uma abordagem *cross-section*, não se revela um bom indicador para captar o impacto econômico sobre a arrecadação.

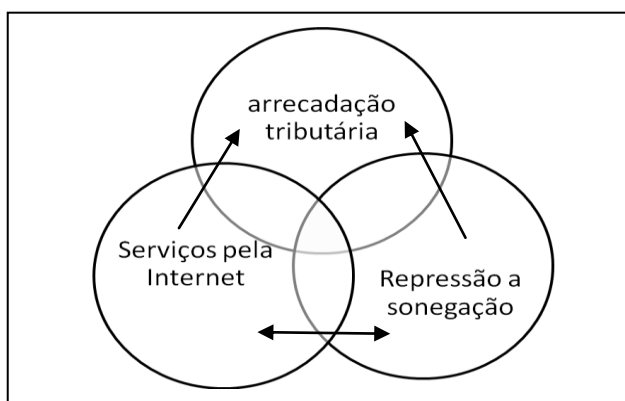
A utilização do PIB per capita, como originalmente previsto, forneceu um melhor indicador para captar a influência do ambiente econômico. Através do modelo 2, que utilizou o PIB per capita, foi obtido um coeficiente de determinação ajustado - R^2_{adj} - de 0,869. Além dos resultados apresentados no quadro 20, foi testada a ocorrência de heterocedasticidade através do teste de Breusch-P. an. O resultado, apresentado no apêndice I, indicou uma possibilidade não desprezível de heterocedasticidade, pois a hipótese de heterocedasticidade ocorre em um nível de significância 15,2%. A presença de heterocedasticidade afeta a distribuição do erro gerado pelo estimador, causando a ausência de distribuição normal. Assim, para o caso sob análise, mesmo o PIB per capita, isoladamente considerado é insuficiente para explicar adequadamente a arrecadação tributária. Os resultados do modelo 2 indicam a ausência de variáveis relevantes na determinação da arrecadação, motivando a introdução de nova variável.

No modelo 3 foi introduzida uma nova variável, E-SERV, representativa da prestação de serviços através da internet. Essa nova variável, E-SERV, contribui para explicar a arrecadação, na medida em que aumentou o coeficiente de determinação para 0,918 e a hipótese de heterocedasticidade ocorreu em um nível de significância de 11,9%, melhor que no modelo 2. Foi testada, também para o modelo 3, a ocorrência de colinearidade através de Fatores de Inflacionamento da Variância (VIF) e os resultados do teste não indicaram colinearidade entre as variáveis, pois os fatores calculados para as variáveis foram inferiores a 10, limite a partir do qual se indica a existência de colinearidade (KENNEDY, 2009, p. 196), conforme resultados apresentados no Apêndice I.

Na sequência, no modelo 4, foi introduzida mais uma variável representativa de recursos humanos alocados em atividades de repressão, RHREPRESS. Essa variável causou alteração na qualidade do estimador. Foi identificada a presença de

multicolinearidade, pois as variáveis E-SERV e RHREPRESS apresentaram fatores de inflacionamento da variância de 14,6 e 15,5 respectivamente, ambos acima do limite de ausência indicado por 10. A figura 26, abaixo, representa a situação encontrada, demonstrando que a repressão à sonegação e os serviços, além de influenciarem a arrecadação tributária, também possuem influência mútua.

Figura 25: Situação Encontrada – com presença de multicolinearidade



A existência de multicolinearidade já era esperada, como mencionado na especificação do modelo teórico, pois, independente de eventual variação da amostra de dados, a multicolinearidade decorre das características da própria atividade, como se verificará na sequência da análise. Entretanto, não era esperado que as variáveis representativas de serviços e repressão, respectivamente E-SERV e RHREPRESS, quando incluídas simultaneamente fossem rejeitadas em decorrência da correlação existente elas.

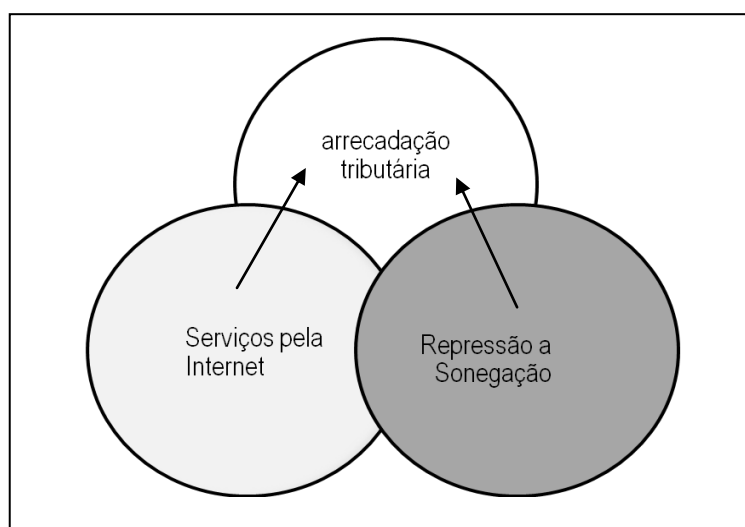
As estatísticas “t” obtidas para E-SERV e RHREPRESS, individualmente, determinaram a rejeição dessas variáveis. Assim, o modelo 4, que reuniu as variáveis representativas de serviços e repressão, na forma apresentada no Apêndice I, não é um estimador adequado para a finalidade pretendida de inferência.

Entretanto, se for considerada a variável representativa de repressão, RHPRESS, isolada da variável de serviços, como executado no modelo 5, observa-se que a variável representativa de repressão permite, individualmente, um ajuste de melhor qualidade que o fornecido pela variável representativa de serviço.

Em face dos resultados dos modelos 3 e 5, pode-se constatar que as variáveis representativas de repressão e serviços, individualmente consideradas, influenciam a arrecadação, mas também possuem influências entre si, que devem ser consideradas. Restou, portanto, identificar a forma de quantificá-las em conjunto, utilizando uma técnica adequada. Para isto, a premissa é que uma ação de repressão gera demandas de serviços, uma vez que a imposição de uma penalidade tributária é seguida da possibilidade, no âmbito administrativo, de: 1) impugnação através de um recurso administrativo; 2) pedido de parcelamento do débito, ou 3) solicitação de cálculos para atualização do valor a ser pago. Estes três itens, entre outros, são exemplos de serviços gerados por uma ação de repressão.

O objetivo é determinar a influência das ações repressivas sobre a arrecadação, bem como a influência da parcela de serviços não originada por ações de repressão, como representado abaixo, na figura 26. Assim, a influência da variável representativa de repressão é integralmente considerada. Porém, somente uma parcela da variável relativa a serviços será considerada, a parcela correspondente a serviços não gerados por repressão. Para tanto foi utilizada uma técnica destinada a eliminar a multicolinearidade dessas variáveis, que resultou no modelo 6.

Figura 26: Situação Desejada - Sem presença de multicolinearidade



O modelo 6 foi elaborado através da utilização de uma regressão particionada, baseada no teorema de Frish-Waugh-Lovell⁴³, que possibilita a estimação do coeficiente de uma variável eliminando o problema da multicolinearidade com as demais. As variáveis representativas de repressão e serviços foram submetidas à transformação logarítmica. Foram executados três procedimentos:

(1) elaborou-se uma regressão linear auxiliar em que as variáveis de elevada colinearidade são regredidas. Assim, os serviços foram definidos em função da repressão, possibilitado apuração de uma estimativa de serviço, I_serv^* , determinada por repressão.

$$I_serv^* = A + \beta_i (I_rhrepre) \quad [13]$$

(2) de cada observação original representativa de serviço, I_serv , foi extraído o valor estimado na equação 13, I_serv^* , obtendo um resíduo de serviço, $resid_I_serv$, não decorrente de repressão:

$$resid_I_serv = I_serv - I_serv^* \quad [14].$$

(3) o resíduo de serviço, $resid_I_serv$, foi utilizado para fazer a “regressão principal”, junto com a variável representativa de repressão, $I_rhrepre$. Assim, foi computada integralmente a influência da repressão (que já explica parte dos serviços) e foi considerada só a parte complementar de serviços, que não são gerados por ação de repressão:

$$I_ARRECADACAO = f (I_PIBpercapita, I_rhrepre, resid_I_serv) \quad [15].$$

⁴³ “*Luckily, an enlightening interpretation of the β 's in the multivariate case exists and has relevant interpreting power. It was originally formulated more than seventy years ago by Frisch and Waugh (1933), revived by Lovell (1963), and recently brought to a new life by Angrist and Pischke (2009) under the catchy phrase regression anatomy. According to this result, given a model with K independent variables, the coefficient β for the k -th variable can be written as*

$$\beta_k = \frac{cov(y_i; \tilde{x}_{ki})}{var(\tilde{x}_{ki})}$$

where \tilde{x}_{ki} is the residual obtained by regressing x_{ki} on all remaining $K - 1$ independent variables. [...] For example, the regression anatomy theorem makes transparent the case of the so called problem of multicollinearity. In a multivariate model with two variables which are highly linearly related, our theorem states that for a variable to have a significant β it must retain explicative power after the other independent variables have been partialled out.” (FILOSO, 2010, p. 2)

Através dos resultados do modelo 6, pode-se constatar que a hipótese H_0 , segundo a qual os coeficientes da regressão são nulos, é rejeitada. Isso resulta na aceitação da hipótese alternativa, proposta nesta tese, de que recursos e produtos utilizados pela administração tributária influenciam a arrecadação tributária. A estatística F , utilizada para teste simultâneo dos coeficientes da regressão, indica que a probabilidade de serem nulos é de 0,014%, portanto a hipótese é rejeitada a menos de 1% de significância.

Quando avaliados individualmente, os coeficientes das variáveis obtidos no modelo 6 são validados estatisticamente, pois os testes das estatísticas t indicam que os coeficientes são aceitos em intervalos de confiança de 90 a 99%, apresentados no Apêndice I.

5.6 ANÁLISE DE RESULTADOS

Os resultados empíricos obtidos nesta tese sustentam a hipótese aqui defendida, segundo a qual os recursos e produtos utilizados pela Receita Federal do Brasil influenciam o resultado da arrecadação tributária. Adicionalmente, outros resultados relacionados devem ser considerados, ressaltando-se o impacto das desigualdades do desenvolvimento regional e de distribuição de renda no traçado da estratégia de gestão tributária.

A análise da arrecadação tributária brasileira ocorre com frequência a partir da correlação entre a arrecadação e agregados macroeconômicos. O próprio modelo de previsão utilizado pela Receita Federal se baseia em indicadores macroeconômicos, olvidando o impacto de sua própria ação, que afeta a arrecadação, como verificado empiricamente.

A mensuração, aqui realizada, da correlação exclusivamente entre o PIB e a arrecadação, medida pelo coeficiente de correlação de Pearson, apresentou o maior coeficiente (0,9828) entre todas as variáveis testadas contra a arrecadação. Essa análise superficial poderia validar a premissa utilizada ao conduzir análises macroeconômicas, que atribuem relevância apenas aos agregados macroeconômicos na determinação da arrecadação. Uma análise mais detalhada demonstra a fragilidade dessa argumentação.

Os resultados obtidos indicam que apesar da forte correlação com a arrecadação, a variação do PIB explica 73,1% da variação da arrecadação, sob condições de baixa confiabilidade. Uma hipótese para esse fato é a ocorrência de desigualdade de desenvolvimento regional e de distribuição de renda, pois a realização da produção numa região pode não se converter integralmente em renda no local da produção, de modo que a utilização da renda e a arrecadação ocorrem em regiões distintas de onde a renda foi gerada.

A renda do trabalho normalmente permanece no local da produção. Por sua vez, a renda que migra de região, normalmente em direção às regiões desenvolvidas, chega ao destino, não raro, sob a forma de remuneração de capital, que não se submete à tributação incidente sobre o consumo e a renda, nem na origem ou no destino. Por outro lado, os valores referentes às transferências que chegam aos indivíduos à conta de programas sociais diversos, como Benefícios de Prestação Continuada ou Bolsa Família, são sujeitos à incidência tributária indireta.

Assim, considerando o pagamento do tributo como “um ato” que ocorre ao nível do indivíduo, a correlação entre o PIB per capita e a arrecadação é mais realista. Nesse caso, verifica-se que a correlação entre a arrecadação e o PIB per capita (0,7859) é menor que a obtida com o PIB (0,9828). Porém, o PIB per capita pode isoladamente explicar maior parcela da arrecadação, 86,9%, com nível de significância de 15,2%.

Os resultados empíricos contrariam a idéia falaciosa, e correntemente partilhada entre administradores públicos brasileiros, de que a arrecadação tributária no Brasil é, na prática, quase exclusivamente espontânea e, portanto, iniciativas de gestão tributária, como inovação e investimento em recursos humanos, principalmente em ações coercitivas, com a finalidade de elevação da tributação não produzem resultados significativos. Sob tal proposição, a gestão tributária seguiria a reboque das flutuações econômicas ou das alterações de alíquotas, restando à autoridade tributária uma posição passiva de adequação à situação econômica. Entretanto, os dados indicam que, no período examinado, até 13,1% da arrecadação realizada é explicada por outros fatores, diversos do comportamento do PIB per capita. A parcela conhecida, sensível a fatores diversos, pode significar 3% do PIB. Se for considerada, ainda, a renda sonogada que não integrou os dados regredidos, pode-se concluir que o potencial de arrecadação por conta da ação da autoridade tributária é muito maior.

A introdução de elementos de gestão na análise dos determinantes da arrecadação revela que esses elementos, como o uso de recursos e a seleção de produtos, podem efetivamente contribuir com o aumento da arrecadação, com um espaço de manobra para obtenção de resultados significativos, frente a um hiato de tributação não vinculado exclusivamente ao crescimento do PIB.

A tese identificou duas variáveis que demonstraram ser relevantes para explicar a arrecadação, no nível microeconômico, através da ação do órgão tributário: 1) a **prestação de serviços pela internet**, que sob a abordagem dessa tese, é um **produto** disponibilizado pela autoridade tributária como parte da **estratégia de prestação de serviços**; e 2) **pessoal**

alocado em repressão, que é um **recurso** utilizado na **estratégia de repressão**. Quanto ao grau de influência dessas variáveis, os resultados indicam que a prestação de serviços pela internet apresenta um coeficiente relativamente maior (1,339) que a influência do pessoal alocado em repressão (1,086). Entretanto, essa relação pode, de fato, representar uma insuficiência de recursos alocados em repressão, face aos resultados obtidos, como será visto a seguir. Deve-se, ainda, observar que, para fins de arrecadação, a eficácia do pessoal alocado em repressão é maior que a utilização de serviços, pois consideradas as variâncias, os riscos de insucessos (medido pelo desvio padrão percentual) dos recursos aplicados em pessoal alocado em repressão (22%) é menor que o de serviços (37%). Assim, o pessoal alocado em repressão possibilita retornos rápidos de arrecadação, o que é relevante principalmente em situações de crise. Atingido o objetivo de identificação empírica de variáveis que contribuem para a arrecadação, pode-se levantar algumas hipóteses sobre o processo subjacente que explicam a influência exercida pelas variáveis nas ações dos contribuintes.

5.6.1 Prestação de Serviços pela Internet

A análise positiva da tributação utiliza, entre outros métodos, a comparação entre países, seja na comparação da estrutura de tributos, seja na comparação da organização e suas rotinas, esse último será aqui aplicado. Porém, deve-se ressaltar que a proliferação de prescrições de “Boas Práticas” tende a dificultar o uso do método comparativo, pois o processo isomórfico de reprodução de práticas entre os fiscos acaba por inibir o surgimento de soluções autóctones.

A abordagem da VBR contrasta com a tendência isomórfica, pois considera as organizações como um conjunto único de recursos e permite diferenciá-las por meio do desempenho obtido no uso dos recursos e nos serviços que com eles podem ser gerados. Isso é relevante no caso da variável relativa a “prestação de serviços via internet”. A internet é um meio acessível a todas as organizações tributárias e a redução de preço dos equipamentos, e de toda infra-estrutura física de tecnologia de informação, faz com que esses recursos percam o caráter de recurso estratégico, pois se encontram disponíveis nos mercados, e sejam classificados como fatores de produção, no âmbito da VBR. Relevante então é a utilização que se faça dos recursos de TI para possibilitar à organização um desempenho superior.

Tome-se como referência para comparações os casos norte-americano e australiano. Os EUA, apesar de terem efetuado gastos bilionários no uso de TI, não têm conseguido resultados positivos. Uma das possíveis causas pode ser detectada no relatório do GAO, relativo à gestão de TI que, desde 1999, recomendava que a aquisição de sistemas modernos, antes de se obter os requisitos de capacidade gerencial, aumentaria o risco de custo, prazo e redução de desempenho daqueles sistemas (GAO, 2007, p.; 13). As recomendações do GAO são coincidentes com a formulação teórica da VBR, em que aquisição da capacidade de gestão é determinante do processo de expansão.

Apesar de ter sido disponibilizada nos EUA em 1986, a apresentação de declarações de renda por meios informatizados atingiu, em 2009, apenas 65% dos contribuintes pessoas físicas e 25% das pessoas jurídicas. A Austrália iniciou a oferta do serviço em 1990 (um ano antes do Brasil) e, em 2009, atingiu 92% de ambos os contribuintes pessoas físicas e jurídicas (OCDE, 2011, p. 188-189).

Nos países citados, o uso de meios informatizados é voluntário. No Brasil, todos os contribuintes, escalonados conforme faixas de renda, foram obrigados legalmente a apresentarem declarações via internet. Nesse caso, apesar de a coerção não ser um método aplicável numa sociedade democrática, não elide o fato de que a disponibilização de serviços através de meios informatizados no Brasil tem obtido sucessos e contribuído efetivamente com aumento da arrecadação.

Além do uso compulsório de meios informatizados, fatores econômicos, fundamentados na racionalidade do contribuinte em buscar dispor do recurso financeiro o mais rápido, contribuem para a aceitação do uso de serviços informatizados. Assim, para as pessoas físicas, um grande motivador foi, inicialmente, o critério de as pessoas físicas que utilizassem meios informatizados receberiam suas restituições de Imposto de Renda primeiro que as demais. Com a generalização da obrigatoriedade de uso de meios informatizados, o benefício passou a ser a prioridade para devolução aos que mais rápido apresentarem suas declarações. Outro benefício, de fundamento utilitarista, ressaltado pelo fisco para incentivar a aceitação dos meios informatizados, é a possibilidade de autoregularização do contribuinte, utilizando uma série de serviços da internet, sem a necessidade de comparecimento a uma unidade de atendimento da Receita Federal, bem como a utilização do sistema bancário para recebimentos de devoluções.

No caso das pessoas jurídicas, a adoção de meios informatizados enfrentou maior resistência, como relatado no capítulo 4. O fator determinante na adoção dos processos informatizados foi a imposição legal. O suposto benefício para as empresas é a possibilidade de autorregulização, tornando-as independentes de atendimento em unidades do fisco.

Entre os fatores acima analisados, alguns efetivamente sensibilizam o contribuinte a, voluntariamente, adotar a informatização dos serviços. Entretanto, nenhum desses fatores determina o pagamento e, em alguns casos, a utilização de meios informatizados resulta em redução da arrecadação, como nos pedidos de compensação de tributos.

Duas hipóteses podem ser levantadas para explicar a correlação existente entre os serviços via internet e o aumento da arrecadação. Ressalte-se, porém, que se trata especulação, pois a análise científica desses fatos tem sido feita sob a fundamentação de teorias comportamentais, em particular com o uso de Modelos de Aceitação de Tecnologia (*Technology Accpetance Model* (TAM)) e da Teoria do Comportamento Planejado (*Theory of Planned Behavior* (TPB)), já existindo aplicações empíricas recentes no Brasil no âmbito da tributação, como no caso da Nota Fiscal Eletrônica em São Paulo (CARVALHO, 2010).

A primeira hipótese é objetiva. Trata-se do fato de que o uso de programas de computadores pode reduzir os erros não intencionais cometidos pelo contribuinte, possibilitando a apuração exata dos tributos a serem recolhidos. A segunda hipótese é subjetiva e trata do desestímulo à sonegação causado pela percepção de maior controle em face dos múltiplos cruzamentos de diversas informações de terceiros que a TI permite. A utilização intensiva de um sistema de cruzamento de dados fiscais, já mencionado como o “Big Brother Fiscal”⁴⁴, desestimula a sonegação. Esta última hipótese vincula-se à segunda variável detectada na tese como significativa para a arrecadação tributária: “pessoal alocado em repressão”.

⁴⁴ A denominação de Big Brother Fiscal para a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) deve-se ao personagem fictício que tudo vigia criado por George Orwell no livro 1984.

DUARTE, R.D. (2009), “Big Brother Fiscal III: o Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a Gestão Empresarial no Brasil”, creative commons, Ideias@Work Ltda, disponível em <http://www.robertodiasduarte.com.br/files/bbf3-v1.01s.pdf>

5.6.2 Pessoal Alocado em Repressão

A variável representativa de “pessoal alocado em repressão” demonstrou ser significativa para o resultado da arrecadação tributária. Isso torna a variável um potencial recurso estratégico. Porém, sob a abordagem da VBR, essa variável, por representar um recurso, deve, ainda, satisfazer aos critérios de raridade, valor, ser difícil de copiar ou substituir.

Retomando o método de comparação, pode-se constatar que, em estudos internacionais, a variável “Pessoal alocado em repressão” é tradicionalmente correlacionada como fator de influência positiva na arrecadação tributária, uma vez que a atividade de auditoria é positivamente correlacionada com o cumprimento das obrigações tributárias, (GRAETZ, DUBIN, WILD, 1989; NELSON, HUNTER, 1996; RABLEN, CLARK, 2007).

No caso brasileiro, com frequência, no âmbito da própria administração tributária, utiliza-se o argumento de que a arrecadação é espontânea. Se fosse verdadeiro esse argumento, o Brasil se tornaria uma “exceção à regra”, pois a ação coercitiva do fisco é parte relevante da arrecadação tributária em nível mundial.

Na verdade, o subdimensionamento da contribuição da fiscalização para a arrecadação tributária se deve ao reduzido volume de pessoal alocado na repressão, como analisado a seguir. Essa escassez de pessoal alocado em repressão satisfaz o atributo de raridade, como primeira condição de recurso estratégico sob o aspecto teórico da VBR. Sob o aspecto positivo, relativo à execução das políticas públicas, a situação do recurso pessoal alocado em repressão reproduz, especificamente na administração tributária, a situação geral identificada por DINIZ(2004), segundo a qual a falta de eficácia do Estado deve-se de fato à ausência de capacidade infraestrutural, causada por escassez de recursos. Essa aparente contradição normativo versus positivo, refletida em: “o recurso estratégico é escasso, mas a escassez reduz a efetividade”, se resolve pelo grau de presença do recurso, indicando algum ponto ótimo. Nesse sentido, é útil retomar a análise comparativa.

No quadro 21, a seguir, pode-se verificar indicadores relativos ao pessoal em atividades de repressão, para Brasil, EUA e Austrália. Pelos dados levantados, no Brasil, em 2009, a relação estimada de pessoal em atividade de repressão nos tributos internos era de 0,133 Auditor para cada grupo de dez mil habitantes, contra 0,419 nos EUA e 2,735 na Austrália. Nos EUA, em 1990, essa relação chegou a 9,856 (NELSON, HUNTER, 1996, p.

106). A década de 1990, como descrito no capítulo 2, ficou caracterizada pela reação da sociedade norte-americana à excessiva atividade repressiva do fisco.

Quadro 21: Indicadores Tributários 2009: Brasil, Austrália e EUA

País	População em Milhões	Pessoal em Repressão (trib. interno)	% Pessoal em Repressão s/ Pessoal do Fisco	Pessoal em Repressão p/10.000 habitantes
Brasil	190,76	2.538	9,4%	0,133
EUA	307,01	12.863	13,9%	0,419
Australia	21,96	6.005	30,1%	2,735

Fonte de dados: p/EUA e Austrália- OCDE (2011. P. 142,143,147 e 211)
.Brasil – elaboração própria.

No âmbito federal, o Brasil apresenta um número bastante reduzido de pessoal alocado em repressão quando comparado com países desenvolvidos. Entre os fatores que podem explicar o baixo contingente de pessoal alocado à atividade de repressão do fisco, citam-se dois, um de natureza subjetiva e outro objetivo, que podem estar correlacionados à essa escassez.

Sob o aspecto subjetivo, a Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira, divulgada pela Escola de Administração Fazendária (ESAF, 2010), revela que 79% dos entrevistados consideram a sonegação um problema grave ou muito grave. Prontamente se observa a tolerância no trato da “sonegação”, pois a própria pesquisa qualifica-a como “problema” em lugar de “crime”. Apesar de a maioria dos entrevistados considerar a sonegação um grave problema, quando foram questionados se denunciariam a ocorrência de sonegação, apenas 35,5% dos entrevistados responderam que denunciariam. Relevante mencionar que a análise econômica do crime (base para a teoria da sonegação) efetuada por Gary Becker concluiu que a tolerância ao crime ocorre até o nível em que a perda social resultante é tolerada pela sociedade (BECKER, 1958). Na medida em que a pesquisa da ESAF capta que a repressão ao crime tributário não é uma demanda da sociedade, isso se reflete na administração pública, na medida em que a alocação de recursos na repressão ao crime de sonegação não é priorizada pelo governo.

Esta situação é particularmente grave, pois o crime tributário não afeta diretamente a ninguém, mas prejudica a todos, isto é tão verdadeiro que a ação penal nos casos de crime tributário é pública e de competência exclusiva do Ministério Público. Verifica-se um caso claro de assimetria de informação na medida em que a população não tem consciência de que esta sendo prejudicada ou que eventualmente é partícipe, por ação ou omissão, de atos sujeitos a sanção penal, entretanto ao governo não se apõe esta desinformação. Neste caso o governo deve demonstrar vontade política de esclarecer a população e combater a criminalidade tributária. Deve-se reiterar que o descaminho e o contrabando (ilícitos no âmbito dos tributos sobre o comércio exterior) só passaram a ser combatidos efetivamente por causa de organizações empresariais que se mobilizaram em defesa dos seus direitos de propriedade intelectual.

Outro fator, de natureza objetiva, que contribui para a escassa quantidade de pessoal alocado à repressão é o fato de que o custo de mão de obra na área tributária é elevado. Isso satisfaz à segunda condição que caracteriza o pessoal alocado em repressão como um recurso estratégico. A mão de obra do fisco é reconhecidamente internacionalmente como das mais caras no serviço público.

Conforme dados de 2009, em 55% dos países da OCDE, os custos de pessoal do fisco ultrapassam 70% do total do custo da administração (OCDE, 2011, p. 120). Segundo o Relatório de Gestão da Receita Federal do Brasil, apresentado ao TCU, o custo de pessoal, em 2009, representava 70,4% das despesas do órgão orçadas em 8.1 bilhões de reais (MINISTÉRIO DA FAZENDA-Relatório de Gestão Consolidado, 2010, p. 27). Entretanto, face aos constantes contingenciamentos, a Receita Federal só recebeu 95% do orçamento, realizando de fato despesas de 7.7 bilhões (MINISTÉRIO DA FAZENDA-Relatório de Gestão Consolidado, 2010, p. 42).

No âmbito internacional, os integrantes dos fiscos são remunerados de forma diferenciada dos demais servidores públicos. No caso japonês, por exemplo, isso se deve ao reconhecimento explícito de que o exercício das atividades tributárias exige grande conhecimento profissional e são acompanhadas por uma variedade de dificuldades (OKADA, 2002, p. 22).

No caso brasileiro, sob condições de constante pressão das contas públicas, a visão de que os gastos do fisco são custos, faz com que a capacidade infraestrutural do fisco não seja priorizada pelo governo. Ainda assim, as remunerações dos cargos no fisco, nas três esferas de governo, são as mais elevadas entre as carreiras do Poder Executivo no Brasil. A

participação do custo da mão de obra é uma evidência de valor relevante para atribuir-se ao pessoal alocado em repressão a condição de recurso estratégico.

Por fim, a dificuldade de serem copiados ou substituídos são atributos dos recursos estratégicos. Nesse caso, um fator institucional é relevante. O pessoal alocado em repressão é dotado de prerrogativas legais exclusivas no exercício da tributação. Isso é uma característica que se verifica em âmbito internacional como demonstrado a seguir.

Quadro 22: Poderes de Coercitivos do Fisco

	Alemanha	China	Austrália	USA	Brasil
Estender prazo para p. amento	S	S	S	S	não
Parcelar P. amento	S	S	S	S	S
Cobrar de Terceiros	S	S	S	S	S
Compensar Débitos e Créditos	S	S	S	S	S
Restringir saída do país	S	S	S	não	não
Indisponibilizar Bens	S	S	S	S (c/ autorização judicial)	S (cautelar c/ autorização judicial)
Encerrar Negócio ou Cancelar Licenças	S	S	não	não	S (cancelar CNPJ)
Impor Gravame a Bens	S	S	S	S	S (arrolamento)
Reter P. amentos do Governo	S	S	S	S	S (na restituição)
Impor Tributos sobre os sócios	S	não	S	S	S
Iniciar a Falência	S	S	S	S	não

Fonte: elaboração própria p/EUA e Austrália- OCDE (2011, p. 249/250)
Brasil – RFB

Além dos poderes listados, é comum a responsabilidade dos auditores de iniciar o processo penal por crimes tributários. Alguns países possuem divisões criminais específicas. No Brasil, o Auditor-Fiscal é legalmente obrigado a representar ao Ministério Público a ocorrência de hipótese de crime tributário, constatada durante a fiscalização. Os atos do Auditor-Fiscal alocado em ações de repressão são de natureza pessoal, pelas quais ele responde, no âmbito administrativo e judicial, por suas ações ou omissões.

As prerrogativas conferem poder aos auditores do fisco, porém impõem-lhes uma rígida vinculação de natureza legal. Essa situação tem repercussões políticas relevantes, uma vez que nem os titulares do Executivo podem impor aos auditores que exonerem ou imponham tributos aos contribuintes, nem podem atribuir essa função a qualquer outro servidor público. Historicamente, é uma das principais motivações de profissionalização do fisco. É uma garantia do contribuinte não ser exigido a pagar tributo por qualquer agente público, ressalvado os investidos dessa condição e mediante disposto em lei. Isso torna, por disposição legal, o recurso “pessoal alocado em repressão” não passível de substituição.

6. CONCLUSÃO

Esta tese analisou a relação entre a arrecadação tributária e os recursos disponíveis ao órgão tributário, sob a hipótese de que os recursos e a forma pela qual são utilizados exercem influência sobre a arrecadação tributária. Para isso, adotou-se uma fundamentação teórica partindo-se da Visão Baseada em Recursos (VBR) e formulou-se um modelo econométrico para validação empírica da hipótese. Os resultados indicam que duas variáveis influenciam na arrecadação tributária: a prestação de serviços pela internet e o pessoal alocado em repressão, no período analisado. Esses resultados indicam que é possível aprimorar a arrecadação de tributos utilizando os recursos disponíveis à Receita Federal, independente de modificações no âmbito da legislação tributária, como previsto por propostas de reformas tributárias.

A abordagem utilizada é inovadora, pois adota uma perspectiva microeconômica, contrastando com as frequentes análises da arrecadação efetuadas no Brasil sob perspectivas macroeconômicas. Também é inovadora a utilização da fundamentação teórica da Visão Baseada em Recurso, formulação teórica proposta por Edith Penrose, que considera a organização como um conjunto único de recursos e o fato de que a utilização diferenciada desses recursos no fornecimento de bens e serviços possibilita um desempenho superior. Essa formulação teórica diferencia-se da microeconomia tradicional, baseada na função de produção, definida pela relação técnica entre produtos e fatores de produção. Funções de produção têm sido normalmente utilizadas no nível microeconômico em pesquisas de desempenho dos órgãos tributários.

Assim, foi relevante para a análise realizada, a estratégia adotada pelo órgão tributário para atingir seus objetivos. As estratégias ortodoxas de atuação dos órgãos tributários têm sido a prestação de serviços ou a repressão. Especificamente no caso em análise, a Receita Federal do Brasil tem privilegiado a estratégia de prestação de serviços, notadamente via internet. Também foi relevante a característica estratégica dos recursos, dotados de atributos de raridade, valor, dificuldade de copiar ou substituir, que os diferencia de simples fatores de produção disponíveis no mercado.

A utilização da técnica de regressão linear se mostrou eficiente na pesquisa empírica baseada na VBR. Especificamente a utilização da regressão particionada solucionou um problema, já mencionado em outras pesquisas, relativo à interdependência de recursos e

produtos, que resultam em multicolinearidade. Foi utilizada a técnica de regressão múltipla em *cross-section* de dados relativos à arrecadação tributária federal correlacionada com os serviços e recursos disponíveis nessas regiões, para tributos internos no ano de 2009, segmentados pelas 10 Regiões Fiscais brasileiras. Os resultados permitiram constatar empiricamente que o produto “prestação de serviços através da internet” e o recurso “pessoal alocado em repressão” exercem influência positiva sobre a arrecadação, contribuindo para o aumento da arrecadação tributária.

A intensificação do uso de TI tem sido constante nas listas de “*Best practices*” recomendadas às organizações tributárias, principalmente para execução das funções internas do fisco. Porém, neste trabalho foi possível validar empiricamente o impacto positivo da prestação de serviços através da internet sobre a arrecadação federal..

Foi, também, validado empiricamente o impacto positivo do recurso “pessoal alocado em repressão”. Isso é um aspecto relevante, pois o uso da repressão à sonegação não tem sido privilegiado como estratégia de ação do fisco brasileiro, pela crença infundada da irrelevância frente à arrecadação espontânea. Essa crença padece do viés de se basear na arrecadação conhecida, desconsiderando a parcela do hiato de tributação decorrente da enorme sonegação.

Os resultados empíricos sustentam recomendações no âmbito da práxis. Assim, a estratégia do fisco brasileiro deveria:

- 1) deve ampliar a alocação de pessoal em repressão e selecionar casos de grande repercussão social. O crime tributário no Brasil é um problema gravíssimo, identificado em estudos nacionais e internacionais e não priorizado no âmbito federal. O governo federal deveria instituir um Programa Nacional de Combate a Criminalidade Tributária, preliminarmente a qualquer proposta de reforma tributária que implique em elevação de alíquotas ou na criação de novos tributos. Não se trata meramente de vigiar e punir. A ação repressiva pode e deve aproveitar as recentes experiências de regulação responsiva;
- 2) no âmbito externo à organização tributária, deve inserir o combate à criminalidade tributária na agenda de discussão das reformas na tributação, pois esse problema sequer é reconhecido por instâncias ao nível da Presidência da República, como o CDES. O dano causado pelo crime tributário é imperceptível à população em geral, uma vez que ninguém é diretamente ofendido, mas essa assimetria de informação

não pode ser alegada pelo governo, que tem a obrigação de esclarecer a população e reprimir a criminalidade fiscal;

- 3) deve continuar a alocar recursos na prestação de serviços através da internet, com a devida adequação aos potenciais usuários em face de um novo fenômeno novo que ocorre a partir do crescimento da renda da população: o surgimento de contribuintes integrantes do que se denomina de “a nova classe média”, que passaram a auferir renda tributável e que ainda não dispõem de informações suficientes para lidar com as obrigações tributárias a que estão sujeitos, tanto mais quando o cumprimento dessa obrigação envolve a utilização de meios eletrônicos, que eventualmente exigem até certificação digital, enquanto essa classe, de fato, apenas dispõe de elementos básicos de cidadania, como Título de Eleitor, Registro de Identidade e Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS);
- 4) deve procurar entender os fatores sócio-culturais envolvidos na prestação de serviços através da internet, ainda mais em face das enormes diferenças sócio-culturais do país, pois o encerramento do ciclo de serviços utilizando TI ocorre com o cruzamento de informações de terceiros que possibilitam o fornecimento de pré-declarações que só precisam ser aceitas ou retificadas pelos contribuintes. Ainda que exista base técnica que possibilite tal método de tributação, nada se sabe do comportamento da sociedade brasileira diante de um procedimento significativamente invasivo.

Ainda no âmbito da práxis, duas observações devem ser mencionadas. Os recursos e produtos utilizados pelo fisco são fonte de uma vantagem que pode possibilitar um desempenho de excelência pela Receita Federal, porém apresentam pontos fracos que devem ser objeto de atenção. Primeiro, a concentração quase exclusiva das operações da Receita Federal via internet, expõe o fisco a uma dependência da rede mundial de computadores e, portanto, a eventos que estão fora do controle do órgão. Já ocorreram situações em que a sobrecarga de tráfego causado pela entrega de declarações inviabilizou a entrega de declarações de muitos contribuintes. Adicionalmente à dependência da logística de TI, existem também as crescentes ameaças de ataques de “hackers”, que já imobilizaram os serviços via internet de vários órgãos do governo, porém não obtiveram sucesso contra o fisco. Os custos da proteção dos dados em poder do fisco não são explicitados. Assim, não se sabe efetivamente qual a relação custo-benefício decorrente da concentração das operações através da internet, versus os métodos tradicionais de obtenção de informação.

O segundo ponto fraco é o fato de que a mão de obra do fisco brasileiro possui uma idade média bastante elevada (54% dos servidores possuíam mais de 48 anos, em 2009). Assim, deveria ser desenvolvida uma política de seleção de pessoal que reduzisse a média etária e possibilitasse a transferência do conhecimento hoje detido por um grande número de profissionais que serão aposentados ainda nessa década.

No âmbito teórico, este trabalho possibilitou validar a utilização da VBR na fundamentação teórica de pesquisas em tributação no nível microeconômico, em particular no caso brasileiro, pois a capacidade de extração verificada no sistema tributário brasileiro é bastante boa, porém má distribuída, indicando a necessidade de que novas pesquisas examinem a tributação tanto no âmbito do comportamento dos contribuintes como nas ações da organização tributária, o que é possível pela abordagem microeconômica. Sob o aspecto metodológico, possíveis estudos no futuro poderiam aplicar regressões a dados em painel, para covalidação ao longo do tempo dos resultados obtidos no período aqui examinada. Nesse sentido, uma das maiores dificuldades na condução de pesquisas semelhantes será a obtenção de dados.

Do exposto nesta tese, resta uma constatação de que, a par das grandes discussões teóricas nas diversas áreas de conhecimento que se ocupam com a tributação, bem como das grandes discussões políticas quanto à implementação de medidas para a solução dos problemas tributários, há que se reiterar a contribuição de RODRICK, segundo o qual ***“Instigating growth is a lot easier than the standard Washington recipe, with its long list of institutional and governance reforms, would lead us to believe[...].When a country is so far below its potential steady-state level of income, even moderate movements in the righth direction can produce a big growth payoff.”*** (RODRICK, 2004, p. 11). Assim, deve-se receber, com esperança de aprimoramento da tributação, as iniciativas de proposição de agendas e pesquisas, como mencionado por BIRD (2009), PLUMEY (2009), SLEMROD (2005) e OCDE (2008), voltadas para aspectos microeconômicos da tributação, na medida em que foi possível vislumbrar, no caso específico desta tese, que o simples investimento em recursos humanos qualificados e Tecnologia de Informação possibilitariam retornos ao Estado.

*
* *

Apêndice I

Modelo 1: MQO, usando as observações 1-10

Variável dependente: 1_ARRECADACAO

	coeficiente	erro padrão	razão-t	p-valor	
const	15,9286	0,273184	58,31	8,31e-012	***
PIB_MM_2009	3,26995e-06	6,48481e-07	5,042	0,0010	***
Média var. dependente	16,98592	D.P. var. dependente		1,067182	
Soma resid. quadrados	2,453111	E.P. da regressão		0,553750	
R-quadrado	0,760670	R-quadrado ajustado		0,730754	
F(1, 8)	25,42662	P-valor(F)		0,000999	

Teste de Breusch-P. an para a heteroscedasticidade -

Hipótese nula: sem heteroscedasticidade

Estatística de teste: LM = 0,167817

com p-valor = P(Qui-quadrado(1) > 0,167817) = 0,682059

Modelo 2: MQO, usando as observações 1-10

Variável dependente: 1_ARRECADACAO

	coeficiente	erro padrão	razão-t	p-valor	
const	14,6277	0,325891	44,89	6,70e-011	***
PIBPERCAP	0,000149882	1,92073e-05	7,803	5,22e-05	***
Média var. dependente	16,98592	D.P. var. dependente		1,067182	
Soma resid. quadrados	1,190231	E.P. da regressão		0,385719	
R-quadrado	0,883879	R-quadrado ajustado		0,869364	
F(1, 8)	60,89354	P-valor(F)		0,000052	

Teste de Breusch-P. an para a heteroscedasticidade -

Hipótese nula: sem heteroscedasticidade

Estatística de teste: LM = 2,05128

com p-valor = P(Qui-quadrado(1) > 2,05128) = 0,152078

Modelo 3: MQO, usando as observações 1-10

Variável dependente: 1_ARRECADACAO

	coeficiente	erro padrão	razão-t	p-valor	
const	14,8787	0,277943	53,53	2,08e-010	***
PIBPERCAP	0,000108653	2,28867e-05	4,747	0,0021	***
E-SERV	3,97735	1,65181	2,408	0,0469	**
Média var. dependente	16,98592	D.P. var. dependente		1,067182	
Soma resid. quadrados	0,651016	E.P. da regressão		0,304963	
R-quadrado	0,936486	R-quadrado ajustado		0,918339	
F(2, 7)	51,60566	P-valor(F)		0,000065	

Teste de Breusch-P. an para a heteroscedasticidade -

Hipótese nula: sem heteroscedasticidade

Estatística de teste: LM = 4,26304

com p-valor = P(Qui-quadrado(2) > 4,26304) = 0,118657

Fatores de Inflacionamento da Variância (VIF)

Valor mínimo possível = 1,0

Valores > 10,0 podem indicar um problema de colinearidade

PIBPERCAP	2,271
E-SERV	2,271

VIF(j) = 1/(1 - R(j)^2), onde R(j) é o coeficiente de correlação múltipla entre a variável j e a outra variável independente

Modelo 4: MQO, usando as observações 1-10

Variável dependente: l_ARRECADACAO

	coeficiente	erro padrão	razão-t	p-valor
const	14,8336	0,285928	51,88	3,44e-09 ***
PIBPERCAP	0,000103282	2,39314e-05	4,316	0,0050 ***
E-SERV	0,440074	4,24786	0,1036	0,9209
RHREPRESS	0,00190422	0,00210184	0,9060	0,3999
Média var. dependente	16,98592	D.P. var. dependente	1,067182	
Soma resid. quadrados	0,572675	E.P. da regressão	0,308943	
R-quadrado	0,944129	R-quadrado ajustado	0,916193	
F(3, 6)	33,79660	P-valor(F)	0,000373	

Excluindo a constante, a variável com maior p-valor foi 7 (E-SERV)

Teste de Breusch-P. an para a heteroscedasticidade -

Hipótese nula: sem heteroscedasticidade

Estatística de teste: LM = 5,93812

com p-valor = P(Qui-quadrado(3) > 5,93812) = 0,11466

Fatores de Inflacionamento da Variância (VIF)

Valor mínimo possível = 1,0

Valores > 10,0 podem indicar um problema de colinearidade

PIBPERCAP	2,420
E-SERV	14,637
RHREPRESS	15,542

$VIF(j) = 1/(1 - R(j)^2)$, onde $R(j)$ é o coeficiente de correlação múltipla entre a variável j e a outra variável independente

Modelo 5: MQO, usando as observações 1-10

Variável dependente: l_ARRECADACAO

	coeficiente	erro padrão	razão-t	p-valor
const	21,7323	0,252302	86,14	7,49e-012 ***
PIBPERCAPITA	0,000103425	2,21389e-05	4,672	0,0023 ***
RHREPRESS	0,00210436	0,000767247	2,743	0,0288 **
Média var. dependente	23,89368	D.P. var. dependente	1,067182	
Soma resid. quadrados	0,573699	E.P. da regressão	0,286281	
R-quadrado	0,944029	R-quadrado ajustado	0,928037	
F(2, 7)	59,03220	P-valor(F)	0,000041	

Teste de Breusch-P. an para a heteroscedasticidade -

Hipótese nula: sem heteroscedasticidade

Estatística de teste: LM = 6,01309

com p-valor = P(Qui-quadrado(2) > 6,01309) = 0,0494624

Fatores de Inflacionamento da Variância (VIF)

Valor mínimo possível = 1,0

Valores > 10,0 podem indicar um problema de colinearidade

PIBPERCAPITA	2,412
RHREPRESS	2,412

$VIF(j) = 1/(1 - R(j)^2)$, onde $R(j)$ é o coeficiente de correlação múltipla entre a variável j e a outra variável independente

Modelo 6: MQO, usando as observações 1-10

Variável dependente: l_ARRECADACAO

	coeficiente	erro padrão	razão-t	p-valor	
const	11,1706	2,38281	4,688	0,0034	***
l_PIB	0,724228	0,347998	2,081	0,0826	*
l_rhrepr	1,08576	0,242157	4,484	0,0042	***
resid_l_serv	1,33886	0,504288	2,655	0,0378	**
Média var. dependente	23,89368	D.P. var. dependente		1,067182	
Soma resid. quadrados	0,412713	E.P. da regressão		0,262270	
R-quadrado	0,959735	R-quadrado ajustado		0,939602	
F(3, 6)	47,67083	P-valor(F)		0,000141	
Log da verossimilhança	1,748553	Critério de Akaike		4,502895	
Critério de Schwarz	5,713235	Critério Hannan-Quinn		3,175155	

Teste de Breusch-P. an para a heteroscedasticidade -

Hipótese nula: sem heteroscedasticidade

Estatística de teste: LM = 6,80854

com p-valor = P(Qui-quadrado(3) > 6,80854) = 0,0782572

Fatores de Inflacionamento da Variância (VIF)

Valor mínimo possível = 1,0

Valores > 10,0 podem indicar um problema de colinearidade

l_PIB	3,478
l_rhrepr	3,117
resid_l_serv	1,361

VIF(j) = 1/(1 - R(j)^2), onde R(j) é o coeficiente de correlação múltipla entre a variável j e a outra variável independente

t(6, 0,025) = 2,447

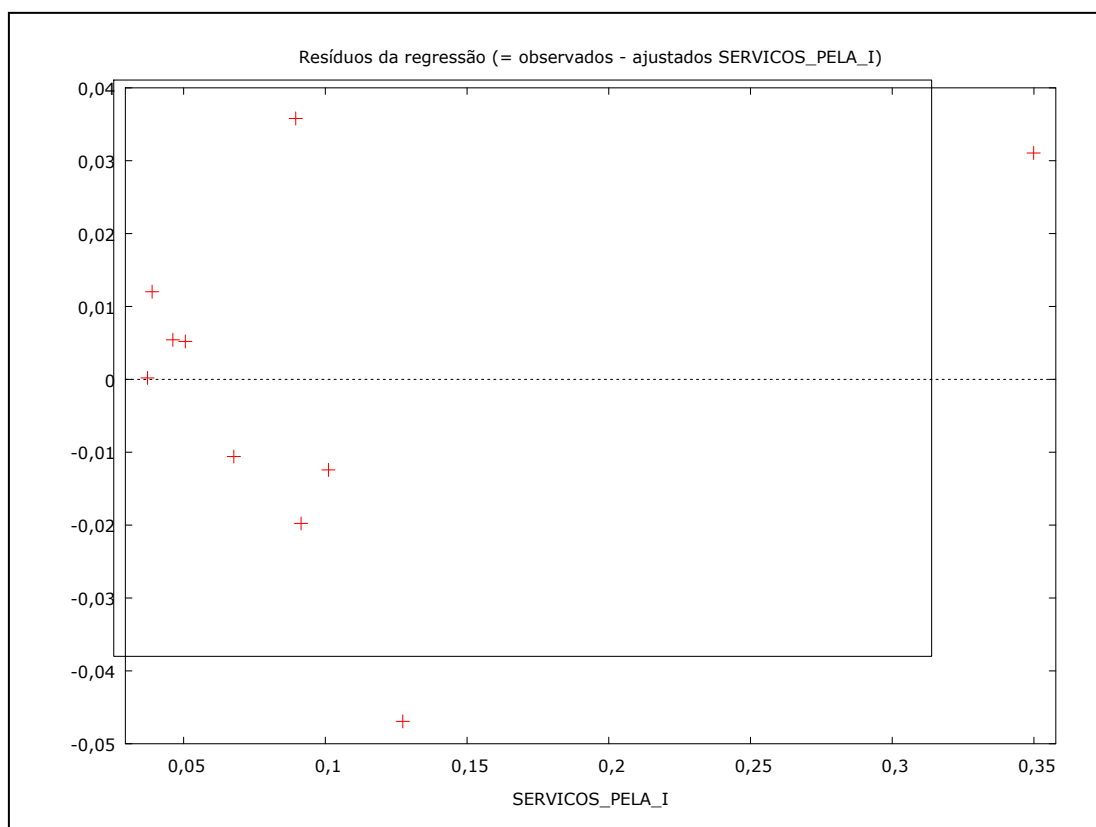
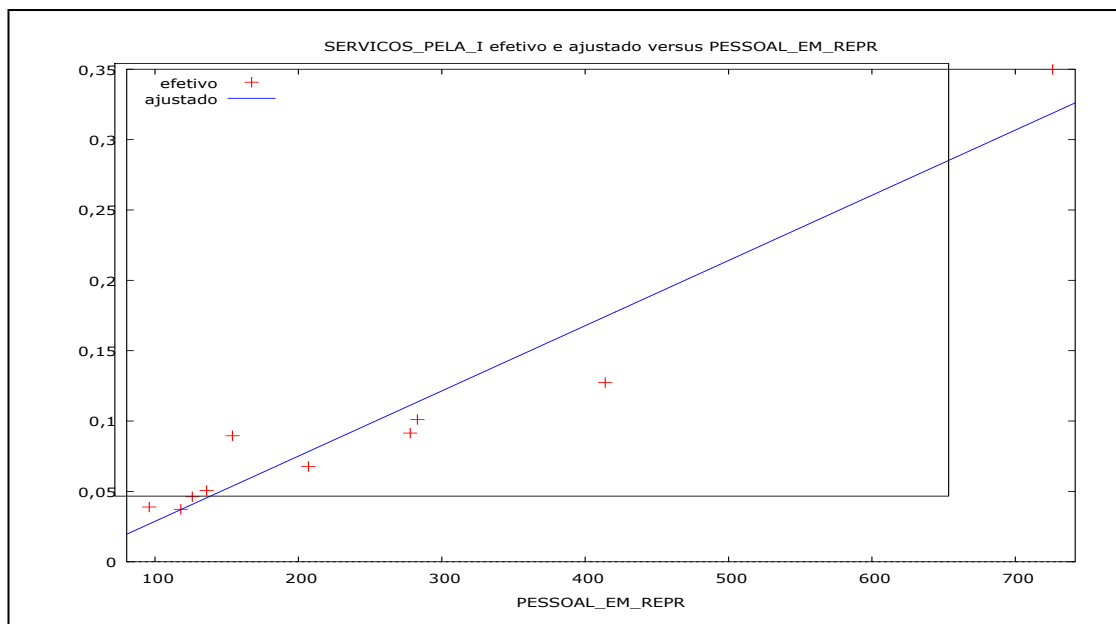
Variável	Coeficiente	95% Intervalo de Confiança	
const	11,1706	5,34007	17,0011
l_rhrepr	1,08576	0,493226	1,67830
resid_l_serv	1,33886	0,104911	2,57281

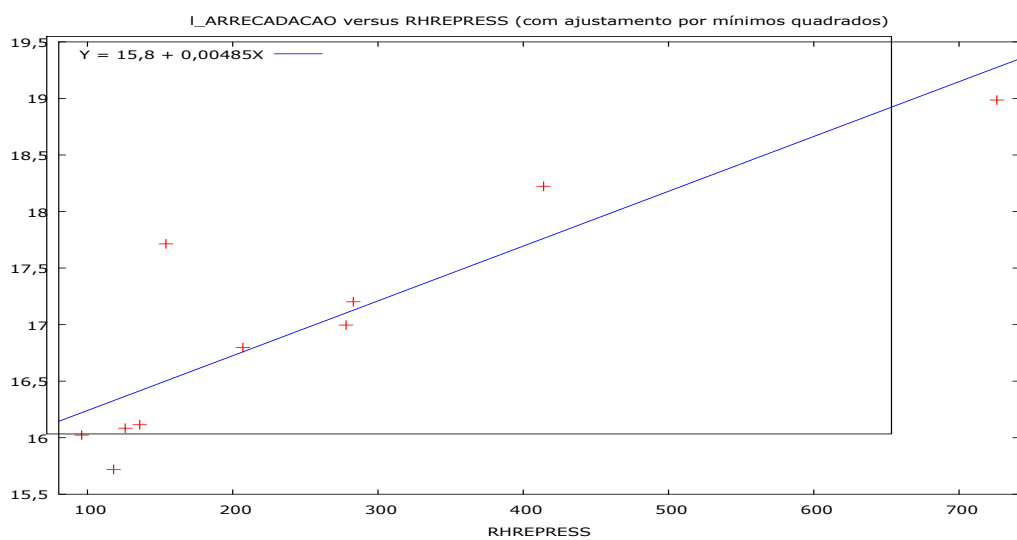
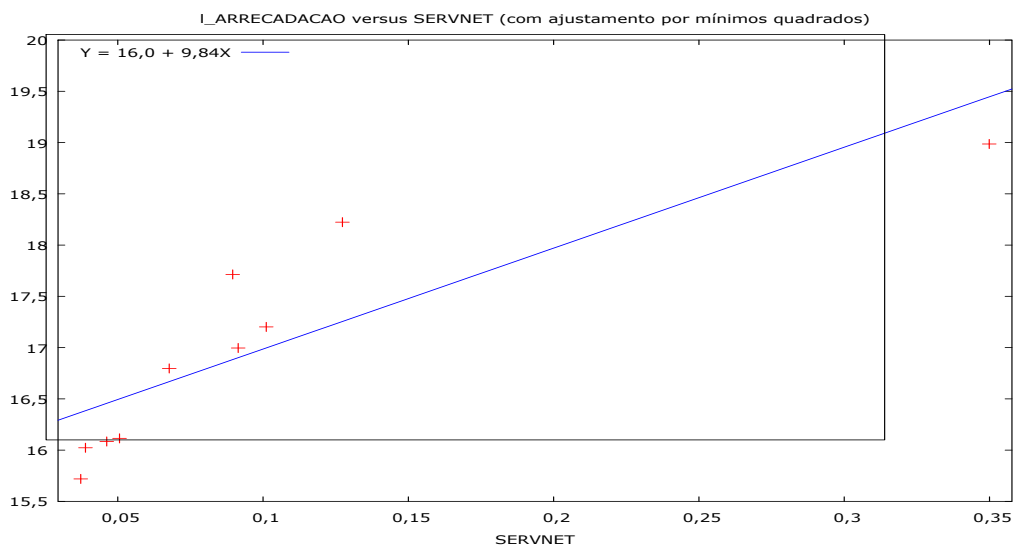
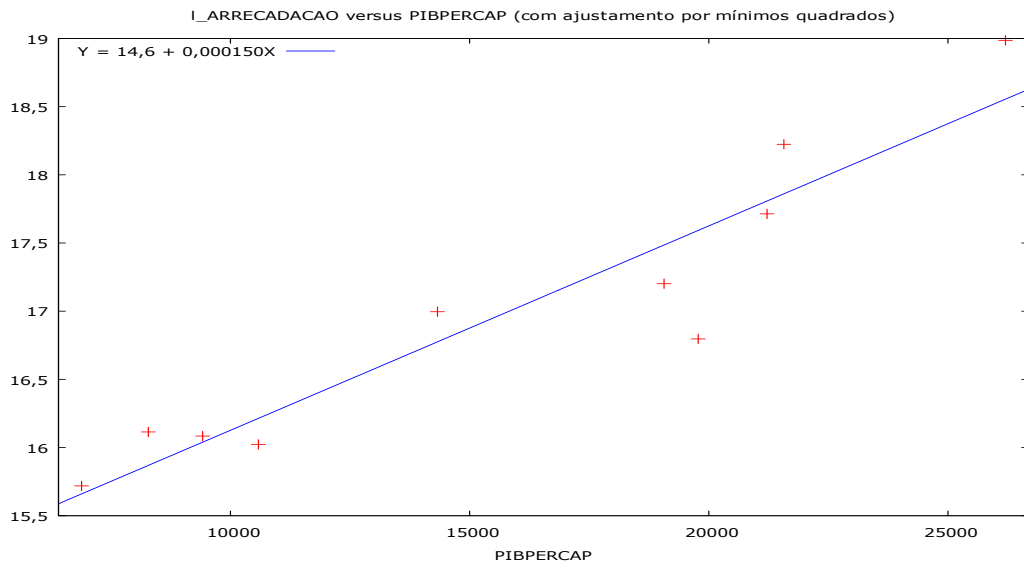
t(6, 0,05) = 1,943

Variável	Coeficiente	90% Intervalo de Confiança	
const	11,1706	6,54037	15,8008
l_PIB	0,724228	0,0480062	1,40045
l_rhrepr	1,08576	0,615208	1,55632
resid_l_serv	1,33886	0,358937	2,31878

Apêndice II

Gráficos





Apêndice III

Matriz de Dados por Região Fiscal- 2009															
Região Fiscal	Variável Dependente	Variáveis de Controle			Produtos				Recursos Tangíveis						
		Dados Demográficos e Econômicos			Serviços			Repressão	Recursos Humanos		Recursos de Capital				
		ARRECADADAÇÃO	POPULAÇÃO mil	PIB	PIB MM 2009	ATENDIMENTO PESSOAL	TEMPO DE ESPERA	SERVIÇOS PELA INTERNET %	INDICE DE COBERTURA DE FISCAL	PESSOAL EM SERVIÇOS	PESSOAL EM REPRESSÃO	UNIDADES DE SERVIÇOS	UNIDADES DE REPRESSAO	GASTOS COM DIARIAS R\$	VENCIMENTOS R\$
R\$ milhões	habitantes	per capita		ocorrências	minutos										
1	49,323,410,731.24	15,441,539	21,217.84	325,335	1,891,436	21.42	0.090	11.24	1,855	154	33	7	3,170.08	214,564,731.13	49.92
2	9,092,757,355.98	14,481,009	10,584.39	148,635	824,578	22.00	0.039	8.65	1,598	96	23	9	2,950.05	170,378,679.58	78.30
3	6,709,501,743.25	18,145,530	6,888.43	124,592	1,044,974	18.25	0.037	10.56	1,318	118	34	7	2,299.63	157,189,000.52	66.08
4	9,964,778,504.17	18,851,497	8,284.18	156,287	1,107,945	29.33	0.051	11.57	1,821	136	31	8	2,889.81	189,899,887.51	56.29
5	9,666,010,628.69	16,084,923	9,419.04	150,842	1,116,194	18.87	0.046	14.02	1,395	126	33	6	1,837.66	162,480,886.67	80.67
6	24,063,461,080.24	19,597,330	14,328.62	287,055	1,773,067	22.25	0.091	12.33	2,344	278	41	12	2,340.92	328,135,433.23	69.85
7	82,119,293,967.20	19,504,881	21,569.96	420,641	2,364,888	21.98	0.127	14.78	3,076	414	21	8	2,469.49	520,845,501.15	57.36
8	176,019,665,486.39	41,262,199	26,202.22	1,084,353	5,988,158	22.07	0.350	13.78	6,497	726	64	25	5,282.60	925,565,873.07	60.54
9	29,553,572,299.76	16,692,962	19,065.04	319,798	2,147,273	17.12	0.101	10.41	2,580	283	43	12	4,846.63	359,913,568.98	61.59
10	19,714,777,080.43	10,693,929	19,778.39	215,864	1,642,665	18.33	0.068	9.36	1,948	207	39	9	3,174.26	280,769,128.42	58.56
TOTAL	416,227,228,877.35	190,755,799.00		3,233,402	19,901,178		1.000		24,432	2,538	362.00	103.00	31,261.13	3,309,742,690.26	
vl. Max	176,019,665,486.39	41,262,199.00	26,202.22	1,084,353.00	5,988,158.00	29.33	0.35	14.78	6,497.00	726.00	64.00	25.00	5,282.60	925,565,873.07	80.67
vl. Min	6,709,501,743.25	10,693,929.00	6,888.43	124,592.00	824,578.00	17.12	0.04	8.65	1,318.00	96.00	21.00	6.00	1,837.66	157,189,000.52	49.92
media	41,622,722,887.74	19,075,579.90	15,733.81	323,340.200	1,990,117.80	21.16	0.10	11.67	2,443.20	253.80	36	10	3,126.11	330,974,269.03	63.92
desv	52,700,779,851.01	8,251,646.97	6,693.98	284,639.608	1,495,207.16	3.47	0.09	2.04	1,524.60	193.15	12.05	5.54	1,110.18	238,232,333.62	9.83
coef.var	1.27	0.43	0.43	0.88	0.75	0.16	0.93	0.18	0.62	0.76	0.33	0.54	0.36	0.72	0.15
var	2.78E+21	6.81E+13	4.48E+07	8.10E+10	2.24E+12	1.20E+01	8.60E-03	4.17E+00	2.32E+06	3.73E+04	1.5E+02	3.07E+01	1.23E+06	5.68E+16	9.67E+01
Pearson		0.8838	0.786	0.983	0.970	0.084	0.976	0.542	0.964	0.951	0.637	0.839	0.643	0.962	-0.348

REFERÊNCIAS

- AL-NOWAIHI, S., DHAMI, A. (2010);** Rebuttal of Hashimzade, Myles and Tran-Nam (2009). New Approaches to the Economics of Tax Evasion; Working Paper No. 10/01; University of Leicester, UK.
Disponível em: <http://www.le.ac.uk/economics/research/RePEc/lec/leecon/dp10-01.pdf>
- ALM, J., McKEE, M. (2000) ;** Tax Compliance as Coordination Game; paper; Andrew Young School of Policy Studies Research Paper Series No. 06-3.
Disponível em <http://ssrn.com/abstract=895303> or doi:10.2139/ssrn.895303
- ALLIGHAN,M.G, SANDMO,A. (1972);** Income Tax Evasion: A theoretical Analysis; Journal of Public Economics1; p. 323-338; North-Holland Publishing Co.
- ALINK, M, KOMMER, V.V.; (2000);** Manual para las Administraciones Tributarias Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias; Ministerio de Finanzas, Países Bajos.
- ARNOLD, J. (2008);** Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence From a Panel of OECD Countries; OCDE; Economics Dept. Working Papers nº643.
Disponível em: www.oecd.org/eco/working_papers
- ATO (2008) ;** Measuring Compliance Effectiveness – our methodology; Australian Government; Canberra-AU
- AUERBACH, A.J. (2009) ;** Public Finance in Practice and Theory; Richard Musgrave Lecture; Cesifo; Munich – DE.
Disponível em: http://www.iipf.org/Auerbach_Alan_Public_Finance.pdf
- ARRETCHE, M. (2005) ;**Quem Gasta e Quem Taxa – A barganha federative na federação brasileira; Revista de Sociologia Política; nº 24; p. 8-27; jun/05; Curitiba.
- BARRAND, P.; ROSS, S.; HARRISON, G. (2004);** Integrating a Unified Revenue Administration for Tax and Social Contribution Collections:Experiences of Central and Eastern European Countries; IMF Fiscal Affairs Department; ; Working Paper 04/237, Washington-DC.
- BARBONE, L.; DAS-GUPTA, A.; DE WULF, L.; HANSSON, A. (1999) ;** Reforming Tax Systems: The World Bank Record in the 1990s (November 1999). World Bank Policy Research Working Paper No. 2237.
Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=629168>
- BARNEY, J. (1991) ;** Firm Resource and Sustained Competitive Advantage, Journal of Management, vol.17,no 1.
- BATISTA JR; P.N. (2001);** Fiscalização Tributária no Brasil: Uma Perspectiva Macroeconômica; *in* A Economia como ela é; Ed. Boitempo, São Paulo –SP.

BAURER, L. I. (2005) ;Tax Administration and Small and Medium Enterprise (SMEs) in Developing Countries; World Bank, Washington –DC, USA.

BECKER, G. (1968); Crime and Punishment: an economic approach; Journal of Politic Economics, 76, p. 169-217.

Disponível em : <http://www.nber.org/chapters/c3625.pdf>

BENK, S.;ÇAKMAK, A.F., BUDAK, T. (2011); An Investigation of Tax Compliance Intention: A Theory of Planned Behavior Approach; European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Issue 28 (2011).

Disponível em : <http://www.eurojournals.com>

BERTOLUCCI, A.V., NASCIMENTO, D.T. (2002); Quanto custa p. ar tributos?. Revista de contabilidade e finanças; FEA/USP; Ago 2002, vol.13, no.29, p.55-67; São Paulo – BR.

BIRD, R.M.; MARTINEZ-VAQUEZ, J.; TOGLER, B. (2004); Social Institutions and Tax Effort in Developing Countries; Working Paper 2004-21; Center for Research in Economics, Management and Arts; Basel – SW.

BIRD, R.M. (2004a) ; Administrative Dimension of Tax Reform; Asia-Pacific Tax Bulletin; p. 134-150.

Disponível em:

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNPAN/UNPAN015761.pdf>

BIRD, R.M. (2009) ; Tax System Change and the Impact of Tax Research (November 4, 2009). Rotman School of Management Working Paper No. 1500018.

Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1500018>

BRESSER-PEREIRA, J.C. (2004) ; Instituições; Bom Estado e Reforma da Gestão Pública; in Economia do Setor Público no Brasil; org. ARVATE, P., BIDERMAN, C. , Elsevier, Rio de Janeiro-BR.

BRAITHWAITE, V. (2007) ; Responsive Regulation and Taxation: na introduction; Law and Policy, Vol. 29, n° 1;

disponível em:

<http://ssrn.com/abstract=955575>

BRAITHWAITE, V., BRAITHWAITE, J. (2001) ; An Evolving Compliance Model for tax enforcement. In N. Shover and J.P. Wright (eds), *Crimes of Privilege: Readings in White Collar Crime*. Oxford University Press, New York. 405-419.

CARMELI, A., TISHLER, A. (2004) ; The Relationships Between Intangible Organizational Elements and Organizational Performance; Strategic Management Journal, Vol 25, n 13,p. 1257-1278; John Wiley, Sons, Ltd.

CARVALHO, H.C. (2010); O Governoo Quer Que Eu Mude:Marketing Social e Comportamento do Consumidor na Adoção de um Programa Governamental; Dissertação de Mestrado; FEA/USP; São Paulo – SP.

CHANG, Ha-Joon; (2006); A estratégia do Desenvolvimento em Perspectiva Histórica; Ed. UNESP; SP.

COBHAM, A. (2005), Taxation Policy and Development; OCGG Economic Analysis no 2; Oxford Council of Good Governance.

Disponível em: <http://www.ocgg.org/fileadmin/Publications/EY002.pdf>

CONGDON, W.; KLING, J.R., MULLAINATHAN, S. (2009) ; Behavioral Economics and Tax Policy; Working Paper 15328.

Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w15328>

CONSENSO DE MONTERREY (2002) ; Monterrey Consensus on Financing for Development; United Nations; march, 2002; Monterrey-ME.

COPLAND, V (2005), Research Into Impacto of Audito on Compliance, IRD, paper apresentado em “2005 IRS Research Conference”, Washington-DC

Disponível em <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/05copeland.pdf>

COSTA, W.P. (2000) ; Finanças e Construção do Estado: fontes para o estudo da história tributária do Brasil no século XIX; in América Latina em La História Economica,; num. 13; enero-diciembre; México.

CRANDALL, M., KIDD, W. (2006) ; Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success; Working Paper; WP/06/240; IMF; oct; Washington, DC.

Disponível: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06240.pdf>

DALY, GRAVELLE (2006); Methods for Measuring IRS’s Productivity; in The IRS Research Bulletin, p. 161-176, IRS, 2006, Washington –DC

DENIS, H. (1978) ; História do Pensamento Econômico; Ed. Horizonte; Lisboa-PT.

Di JOHN,J. (2006) ; The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Development Countries; Research Paper 2006-74; United Nations University; World Institute for Development Economics Research.

DIAMOND, P. , MIRRELEES, J, (1971a); Optimal Taxation and Public Production I : Production Efficiency; American Economic Review;Vol 61, n 1, mar; p. 8-27.

DIAMOND, P. , MIRRELEES, J, (1971b); Optimal Taxation and Public Production II : Production Efficiency; American Economic Review;Vol 61, n 3, jun; p. 261-278.

DIAMOND, P. (2008) ; Behavioral Economics; Working Paper 08-03; MIT; Department of Economics; Cambridge –MA – USA.

disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1108588>

DiMAGGIO, P.J., POWELL, W.W., (1983); Jaula de Ferro Revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais; in Teoria das Organizações; org. Caldas, M.P., Bertero, C.O., 2007, Ed. Atlas SA.; São Paulo –SP.

DINIZ, E. (2004) ; Reforma do Estado e Governança Democrática: Em direção à democracia sustentada?; Nota Técnica; Instituto de Economia- UFRJ; Rio de Janeiro-RJ.

Disponível em : http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/elidiniz_reforma_do_estado.pdf

DINIZ, E . (2007) ; Globalização, Estado e desenvolvimento - Dilemas do Brasil no novo milênio; Ed. FGV; Rio de Janeiro-RJ.

EVANS,P. (2003); Além da ‘Monocultura Institucional’: instituições, capacidades e o desenvolvimento deliberativo. *Sociologias*, ano 5, Jan/Jun 2003, nº 9, p 20-63.

EXÔDO; in A Bíblia Sagrada, tradução João Ferreira de Almeida, Ed.1995, SBB, Barueri-SP

FARIAS JUNIOR, J.F. (2007) ; Sofistas e Filósofos na Administração Imperial: um olhar de Eunápio sobre a unidade política do império romano no século IV D.c.; dissertação de mestrado; Univ. Estadual Paulista- UNESP, Franca-SP.

FRANZONI, L.A. (1999) ; Tax Evasion and Tax Compliance; Dept. of Economics; University of Bologne;
disponível em Encyclopedia of Law and Economics: <http://encyclo.findlaw.com/6020book.pbf>

FIESP (2010); A Carga Tributária no Brasil: Repercussões na Indústria de Transformação; DECOMTEC; FIESP ; SP-São Paulo.

FILOSO, V. (2010); Regression Anatomy, Revealed; MPRA Paper No. 23245;
Disponível em : <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/23245/>.

FOUCAUT, M. (1975); Vigiar e Punir: nascimento da prisão; 20ª Ed, 1999;Ed. Vozes, Petrópolis –RJ

GAO(2007); Business System Modernization: Internal Revenue Service’s Fiscal Year 2007 Expenditure Plan; Report to Congressional Committees; United State Government Accountability Office; GAO-07-247;
Disponível em : [www.gao.gov/cgi-bin/getrpt? GAO-07-247](http://www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-07-247)

GALE, B. (2007) ; Tax Fairness; Paper presented at NYU Colloquium of Tax and Public Finance;
disponível em <http://ssrn.com/abstract=1027056>

GARSON,S (2009); Regiões Metropolitanas-Por que não Cooperam?;p. 151; Ed. Letra Capital; Rio de Janeiro - RJ.

GENESIS [1995]; in A Bíblia Sagrada, tradução João Ferreira de Almeida, Ed.1995, SBB, Barueri-SP.

GIAMBIAGI, F. (2002); Do Déficit de Metas às Metas do Déficit: política fiscal de 1995 a 2002; in Pesquisa e Planejamento Economico; vol. 32; nº 1; abril-2002; IPEA; Rio de Janeiro - RJ.

GILL, J.B.S.(2000) ; A Diagnostic Framework for Revenue Administration, World Bank Technical Paper 472, p. 3, Washington-DC.

GODOY, J.E.P; Projeto Memória da Receita; Receita Federal do Brasil.
Disponível em : <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/default.htm>

HALL, P. A, SOSKICE, D. (2001);Varieties of Capitalism: The Institutional Foundation of Comparative Advantage; Oxford University Press; Oxford; UK.

HASHIMZADE, N.; MYLES, G.D., TRAN-NAN,B. (2010) ;New Approaches to the Economics of Tax Evasion;
http://www.esrc.ac.uk/hmrc/images/Day1-Session6-Myles-New-Approaches-to-the-Economics-of-tax-evasion-FULL-PAPER_tcm19-18212.pdf

HASSELDINE, J. (2007) ; Study into: “Best Practice” in Tax Administration; Consultancy Report for the National Audit Office; 15 out 2007; NAO; UK.

HEMMELGARN, T., NICODÉME, G (2010); The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy; European Commission; Working Paper no 20/2010; Taxation Paper;
Disponível em:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_20_en.pdf

HODGSON, G.M. (2000) ; The Hidden Persuaders: Institutions and Choice in Economic Theory; Paper; The Business School, Univ. of Hertfordshire, UK.

HODGSON, G.M. (2006) ; What Are Institutions; Journal of Economic Issues; 40 (1) ; mar.

INFANTI, A.C. (2007) ; Tax Equity; Legal Studies Research Paper 2007-01; University of Pittsburg.
Disponível em:<http://ssrn.com/abstract=992485>

IRS, (2000); IRS Organization Blue Print 2000; Dep. Of Treasury, Inland Revenue Service; USA.

ITD (2011); 4TH ITD Global Conference on “Tax and Inequality”; Issue paper; New Delhi-India.
Disponível em:
http://www.itdweb.org/taxinequalityconference/documents/Issues_Paper_EN.pdf

IUDICIBUS, S. , POHLMANN, M.C. (2006) ; Tributação e Política Tributária: uma abordagem interdisciplinar; Ed. Atlas; São Paulo-SP.

HINES JR, J. H. (1998) ; Three Sides of Harberger Triangle; NBR Working Paper 6852; National Bureau of Economics Research; Cambridge – MA.
Disponível em :www.nber.org/papers/w6852

KALDOR, N. (1957).Tributação e desenvolvimento econômico. *Revista Brasileira de Economia*, Fundação Getúlio Vargas, ano 11, nº 1, mar.

KUPFER, D. (1992) ; Padrões de Concorrência e Competitividade; paper; Instituto de Economia; UFRJ.

Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/gic/pdfs/1992-2_Kupfer.pdf

KENNDY, P. (2009); Manual de Econometria ; Ed. Campus;

LEDERMAN, L. (2003) ; Tax Compliance and The Reformed IRS; kansas Law Review, vol 51.

LEOPOLDI, M.A.P.; MANCUSO, P.M.; IGLESIAS, W. (2010) ; Estado, Empresariado e Desenvolvimento no Brasil: reflexões sobre o período pós-liberal. *In* Estado, Empresariado e Desenvolvimento no Brasil: novas teorias, novas trajetórias; org. MANCUSO, W.P.; LEOPOLDI, M.A.P.; IGLESIAS, W.; Ed. de Cultura – SP.

LEROY, Marc (2009) ; Tax Sociology-Sociopolitical Issues for a Dialogue with Economists, Socio-logos-Revue Publiée par l'association Française de Sociologie, n4, dec.
Disponível em <http://socio-logos.revues.org/2073>

LEVINER, S. (2009) ; A New Era of Tax Enforcement: from “Big Stick” to responsive regulation; Working Paper nº 06-007 ; John M. Olin Center for Law, Economics; University of Michigan Law School.

LLEDO, V. D. (2005) ; Tax System under Fiscal Adjustment: a dynamic CGE analysis of the Brazilian tax reform; IMF; Working Paper 05/142.

LLEDO, V.D., SCHNEIDER, A, MOORE, M. (2004) ; Governance, Tax and Tax Reform in Latin America; IDS Working Paper 221, march, 2004; Institute of Development Studies, Sussex, England.

LOUREIRO, M.R. ; ABRUCIO, L.F. (1999); Política e Burocracia no Presidencialismo Brasileiro: o papel do Ministério da Fazenda no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso; Revista Brasileira de Ciências Sociais, vol.14, nº 41,out, Ed. ANPOCS; São Paulo-SP.

LOCKETT, A. (2005) ; Edith Penrose’s Legacy to Resource Based-View; Managerial and Economic Decision; vol 26, p. 83-98.
Publicação on-line www.wiley.interscience.com

LUPORINI, V. (2006) ; Conceitos de Sustentabilidade Fiscal; Texto para Discussão, TD189, maio, 2006; UFF; Economia; Niteroi- RJ

MANCUSO, GONÇALVES E MENCARINI (2010); Colcha de Retalhos: A Política de Concessão de Benefícios Tributários ao Empresariado no Brasil; 214-237; in Estado, Empresariado e Desenvolvimento no Brasil: novas teorias, novas trajetórias; org. MANCUSO, W.P.; LEOPOLDI, M.A.P.; IGLESIAS, W.; Ed. de Cultura – SP.

MANN, A (2004); Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries? A practical Guide; USAID.

MANKIW, N.G. (2010); Macroeconomia, 7ª Ed.; Editora LTC, Rio de Janeiro;RJ

MANSFIELD, C.I. (1987) ; Tax Administration in Developing Countries: an economic perspective; IMF Working Paper 87/42; Fiscal Affair Department, IMF; Washington-DC.

MATEUS; in A Bíblia Sagrada, tradução João Ferreira de Almeida, Ed.1995, SBB, Barueri-SP.

Mc KERCHAR, M. (2008) ; Philosophical Paradigms, Inquiries Strategies and Knowledge Claims: applying principles of research design and conduct to taxation; e-Journal of Tax Research; vol 6, n 1; p. 5-22.
Disponível em: http://www.atax.unsw.edu.au/ejtr/content/issues/previous/paper1_v6n1.pdf

MELO, M.A. (1998) When the Institutions Matter: The Politics of Administrative, Social Security and Tax Reforms in Brazil; paper Prepared for delivery at the 1998 meeting of the *Latin American Studies Association (LASA)*, The Palmer House Hilton Hotel, Chicago, Illinois, September 24-26, 1998.

MELO, M.A. (2005) ; O Leviatã Brasileiro e a Esfinge Argentina: os determinantes institucionais da política tributária; Revista Brasileira de Ciências Sociais; Vol.20,nº58, p. 91-128; junho; São Paulo; SP.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, (2010) ; Relatórios de Gestão; Receita Federal do Brasil;MF; Brasília –DF.

MIGDAL, J. (1988); Strong Societies and Weak States:state- society relations and state capabilities in the third world; Princeton University Press, Princeton-NJ.

MIRRLEES REPORT (2009); Economic, Social Research Council, Oxford Press.
Disponível em : www.ifs.org.uk

MOORE, M. (2004) ; Revenue, State Formation and Quality of Governance in the Developing Countries; International Political Science Review, vol 25, n 3, p. 297-319; Sage Publication.

MOORE, M. (2007) ; How Does Taxation Affect the Quality of Governance; Working Paper nº 280; Institute of Development Studies; Univ. of Sussex; UK.

MOREKWA, N. E., SCHOEMAN, N.J. (2005); Empirical Analysis of Progressivity of The Tax System in South Africa; ESSA Conference in Durban; Sept-2005.

MURPHY, K. (2004) ; Moving Towards a More Effective Model of Regulatory Enforcement in The Australian Taxation Office; Center for Tax System Integrity; The Australian National University.

NAÇÕES UNIDAS (2001) ; World Public Sector Report – Globalization and the State, Department of Economics and Social Affairs; New York, USA.

NEWBERTH, S. L. (2007); Empirical Research on Resource Based View of The Firm: an assessment and suggestion for future research; Strategic Management Journal; vol 28, p. 121-146.

NORTH, D.(1991); Institutions; *in* The Journal of Economic Perspectives, Vol. 5, No. 1. (Winter, 1991), pp. 97-112.

NOTHNAGEL, K (2008) ; Empirical Research within Resource Based Theory; p. 26; Gabler Ed.

OCDE (2008); Monitoring Taxpayers´s Compliance: A practical Guide Based on Revenue Body Experience, Center for Tax Policy and Administration.

OCDE (2011); Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010); Forum on Tax Administration, Center For Tax Policy and Administration.

OKADA, Y. (2002); The Japanese Tax Administration; Banco Interamericano de Desenvolvimento.

Disponível em: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35117486>

OLIVEIRA, F.A. (2010); A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro:1889-2009; Texto para Discussão nº 1469, IPEA.

PENROSE, [1958]; A Teoria do Crescimento da Firma; Ed. Unicamp. Edição 2006.

PETERAF, BARNEY (2003) ; Unraveling the Resource-Based Tangle, Managerial and Decision Economic,#24, p. 315.

PINHANEZ, M.F. (2008); Reinventing the VAT collection: industry vertical assesement, revenue increase, and public sector reliability; Phd. Thesis; Department of Urban Studies and Planning; MIT; Cambridge,MA.

PINHANEZ, M.F. (2010); Rekindling the Government from Within: Getting the Public Sector Elites Officials to Support Government Reform in Brazil; WIDER Working Paper 2010/119; UNU.

Disponível em: http://www.wider.unu.edu/publications/working-papers/2010/en_GB/wp2010-119/

PLATÃO[1999], As Leis; Tradução Edson Bini, Ed.Edipro, São Paulo-SP

PLATÃO, [2006], A República(da Justiça); Tradução Edson Bini, Ed.Edipro, São Paulo-SP.

PLUMLEY, A.H. (2002); The Impact of IRS on Tax Compliance: preliminary empirical results; Paper presented at 95ª National Tax Association Conference; nov/2002, Orlando, Florida.

Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/irsvtc.pdf>

PLUMLEY, A.H. (2009); *A Framework for Optimal Resource Allocation for the IRS*, paper International Conference on Institutional Taxation Analysis; HM Revenue, Customs; London http://www.esrc.ac.uk/hmrc/images/Day1-Session7-Plumley-FULL-PAPER_tcm19-18214.pdf

PORTER, M. (1991); *Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústria e da concorrência*; 2ª Ed.; Editora Campus; SP.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA (2011) ; *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional; Relatório de Observação nº2, Presidência da República-CEDES, 2ª Ed.2011;* Brasília-DF

RABLEN, M.; CLARKE, S. (2007); *Enforcing Tax Compliance: Audit Probability versus Audit Effectiveness*; HM Revenue, Customs.
Disponível em:
http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/economics/news/forums/conferences/peuk/audit_probabilty_and_effectiveness.pdf

RICARDO, [2004] (1817); *The Principles of Political Economy and Taxation*; in *Works of Ricardo*, Ed. Sraffa, P., Dobb, M.H..
Disponível em:
http://oll.libertyfund.org/?option=com_staticxt,staticfile=show.php%3Ftitle=113

RIFIKIN, D. (2008) ; *An Overview of the “Tax Gap”*; Faculty Working Paper; october; GeorgeTown Law.

RODRICK, D. (2004); *Getting the Institutions Right* ; Working Paper; Univ. of Harvard Cambridge, MA.

ROMANOS [1995]; in *A Bíblia Sagrada*, tradução João Ferreira de Almeida, Ed.1995, SBB, Barueri-SP.

SALANIÉ, B. (2003); *The Economics of Taxation*; Ed Mitpress; Cambridge-MA.

SANDMO, A. (2004) ; *The Theory of Tax Evasion: a retrospective view*; Discussion Paper 31-04; Norwegian School of Business and Administration.

SANTOS, W.G. (2006); *O Ex-Leviatã Brasileiro – do voto disperso ao clientelismo concentrado*; Ed. Civilização Brasileira; RJ.

SANTOS, GOBETI, RIBEIRO (2008); *Evolução da Carga Tributária Bruta Brasileira no Período 1996-2007: Tamanho, Composição e Especificação Econométrica*; IPEA

SARGENT, T.J. , VELDE, F.R. (1995); *Macroeconomics Features of The French Revolution*; *Journal of Political Economy*, vol 103, no 3, University of Chicago; p. 484-485)

SCHNEIDER, F., BUEHN, A. (2007); *Shadow Economies and Corruption All Over the World: Revised Estimates for 120 Countries. Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal*, Vol. 1, 2007-9 (Version 2).
Disponível em: <http://www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles/2007-9>

SCHUMPETER, J. [1918] ; La Crise del Estado Fiscal; republicado em Revista Espanola de Control Externo; ano 2000; vol 2; nº 5.

SHAW, J.; SLEMROD, J., WHITING, J. (2008); Administration, Compliance; in Mirrelees Review, Institute of Financial Studies, Publishing Oxford University Press.

SHIKIDA, C.D.; HILLBRECHT, R.O. (2007) ; Lei, Ordem e Tributo: uma abordagem novo-institucional da formação do estado português; Análise, vol.18,n 2, jul/dez; Porto Alegre – RS; p. 54-69.

SHOME, P. (1999); Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration; Working Paper, WP/99/19, Fiscal Affairs Department; IMF.

SILVANI, C., BAER, K. (1997) ; Designing Tax Administration Strategy Reform: Expirience and Guide Lines; IMF Working Paper 97/30; Fiscal Affair Department, IMF; Washington-DC.

SIQUEIRA, M.L., RAMOS, F.S.; (2005) ; Economia da Sonegação:Teoria e Evidências Empiricas; Revista de Economia Contemporânea,UFRJ, 2005 Vol. 09 Rio de Janeiro;RJ.

SIQUEIRA, M.L., RAMOS, F.S.; (2006) ; Evasão Fiscal do Imposto sobre a Renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro; Economia Aplicada, Vol. 10 , nº 3, jun-set, p. 399-424, São Paulo, SP.

SLEMROD, J., YITZAHKI, (2000); Tax Avoidance, Evasion and Administration; NBER; Working Paper 7473.

Disponível em: http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Slemrod-Yitzhaki_%28NBER7473%29.pdf

SLEMROD., Mc FARRY, E. J (2004) ; Toward an Agenda for Behavioral Public Finance; USC Law, Economics Research Paper nº 04-25; Univ.of Southern Califórnia.

disponível em <http://ssrn.com/abstract=590201>

SMITH, A. [1904] ; An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations by Adam Smith, edited with an Introduction, Notes, Marginal Summary and an Enlarged Index by Edwin Cannan (*London: Methuen, 1904*). 2 vols. Publicação original 1776.

Disponível em: <http://oll.libertyfund.org/title/171>

SOARES, S.; SILVEIRA,F.G.; SANTOS, C.H.M.; VAZ, F.M., SOUZA, A.L. (2010); Potencial Distributivo do Imposto de Renda-Pessoa Física; *in* Tributação e Equidade no Brasil – Registro da Reflexão do IPEA no Biênio 2008-2009, org. Castro, J. A.; Santos, C.H.M.; Ribeiro, J.A.C.; IPEA- Brasilia-DF.

STEWART, M. (2002) ; Global Trajectories of Tax Reform: Mapping Tax Reform in Developing and Transition Countries. University of Melbourne, Public Law Research Paper No. 29. Melbourne- AU

Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=319200> or doi:10.2139/ssrn.319200

STEWART, M. (2006) ; New Research on Tax Law and Political Institutions; Legal Studies Research Paper No.219; University of Melbourne; Austrália.

STEWART, M., JOGARAJAN, S. (2004) ; International Monetary Fund and Tax Reform; British Tax Review; 2004, No. 2; Sweet, Maxwell; p. 146-175.

STEINMO, S., TOLBERT, C.J (1993) ; DO INSTITUTIONS REALLY MATTER? Taxation in Industrialized Democracies; Comparative Political Studies, Vol. 31 No. 2, April 1998 165-187; Sage Publications, Inc.

STRAYER, J.R. (1986) ; As Origens Medievais do Estado Moderno; Gradiva Publicações, Lisboa-PT

TANZI, V. e PELLECHIO, A. (1995) ; The Reform of Tax Administration; IMF Working Paper 95/22; Fiscal Affairs Department, IMF; Washington-DC.

TANZI, V. (2005); Fiscal Policy and Fiscal Rules in the European Union (2005). CASE Network Studies and Analyses No. 301.
Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1441917>

TEECE, D.J. (2007) ; Explicating Dynamic Capabilities: the nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance; Strategic Management Journal; Vol.28, aug-2007; p. 1317-1350.

TEECE, D.J.; PISANO, G.; SHUEN, A. (1997) ; Dynamic Capabilities and Strategic Management; Strategic Management Journal; Vol.18, no. 7, aug-1997; p. 509-533.

TILLY, C. (2005) ; Why and How the History Matters; paper chapter for Robert E. Goodin and Charles Tilly, editors Oxford Handbook of Contextual Political Analysis; Columbia University.

TOGLER, B.(2003); Tax Morale in Latin America; paper in, 2003 Third International Research Conference Responsive Regulation: International Perspectives on Taxation.
Disponível em: <http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxpres/Torgler.pdf>.

WHAITES, A. (2008) ; States in Development: understanding the state-building; DFID Working Paper; Governance and Social Development Group; Policy and Research Division; UK.

WB, (2008); The Political Economy of Taxation in Developing Countries: challenges to practitioners; World Bank, DFID; march, 2008, IFC; Washington –DC, USA.

WEBBER, C., WILDAVSKY, A. (1986); A History of Taxation and Expenditures in Western World; Ed. Simon, Schuster, New York.

WOOLDRIDGE, J.M. (2006); Introdução à Econometria: uma abordagem moderna; Ed. Cengage-Learning; São Paulo.

VALADÃO, M.A (2004); Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição de 1988. **Ciência e Técnica Fiscal**, Lisboa, Portugal, v. 413, p. 07-133, 2004. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=876058>

VARSAÑO, R (1996) ; A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões para futuras reformas; **TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 405**; IPEA.

VARSAÑO, R (1997); A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha Quem Perde; Texto para Discussão nº500; IPEA.

VENTRY, D.J. (2008) ; Cooperative Regulation; Connecticut Law Review, Vol. 41, nº 2, December, Connecticut University; Disponível em <http://ssrn.com/abstract=1101826>

*
* *