

# Algumas Considerações sobre Política Tributária, Sistema Tributário e Administração Tributária

ALFREDO J. LAMAGRANGE \*

Tradução de **Aluizio P. Valle**

Fonte: "Boletín de la Dirección General Impositiva", fev. 1971, Buenos Aires, República Argentina

## INTRODUÇÃO

O desenvolvimento econômico crescente e o incremento dos níveis da receita no qual estão empenhados todos os países da América Latina, ao conseguir-se aquele, incidirá na administração tributária e complicará o trabalho desta em decorrência do aumento do número de contribuintes, em razão do aumento da riqueza da população. Desenvolvimento econômico implica em incremento do nível da receita, maior e melhor distribuição da riqueza, maior número de contribuintes, bem como mais tarefas delicadas e complexas para a administração tributária.

Estas preocupações tomaram forma, em agosto de 1961, ao firmar-se a CARTA DE PUNTA DEL ESTE, estabelecendo o objetivo, na respectiva "De-

claração aos Povos da América" de "Reformar as leis tributárias para exigir mais de quem tem mais, castigar severamente a evasão de impostos, redistribuir a renda nacional pelas famílias dos setores mais necessitados e, ao mesmo tempo, estimular a inversão e reinversão de capitais e a poupança".<sup>1</sup> A meta principal, ao atenuar-se a evasão fiscal e tender-se para sua eliminação, é o incremento da arrecadação, dada a importância que ela tem para qualquer política fiscal que se projete. Portanto, a melhoria da eficiência geral da administração tributária será proporcionada pelo aprimoramento da arrecadação. Para que esta seja satisfatória, torna-se ne-

1. "A CARTA DE PUNTA DEL ESTE". Folheto. Departamento de Informação Pública. União Panamericana — Washington, D. C., Secretaría Geral da OEA.

\* O autor deste trabalho, Dr. Alfredo Julio Lamagrange, é o chefe do Departamento de Programas e Normas de Fiscalização da DGI.

cessário controlar ao máximo a evasão. É útil destacar que a evolução fiscal, na prática, "está em grande parte sujeita aos meios técnicos da arrecadação e à eficiência e integridade da administração pública".<sup>2</sup>

A situação pela qual se manifesta o processo tributário em geral compreende a seguinte trílogia: política tributária, sistema tributário e administração tributária.

## 1. POLÍTICA TRIBUTÁRIA

Num critério amplo, a política tributária integra-se na política fiscal, esta por sua vez na política econômica e esta última na política geral propriamente dita. É necessário, em consequência, que fixemos critérios no que se refere à conceituação de tais idéias a fim de alcançarmos um esquema não tão generalizado das mesmas. Todas as políticas citadas possuem ou devem possuir um conteúdo evidentemente normativo que se sintetiza quando ao "ser" juntamos o "deve ser".

Interessa a nossos objetivos a concepção da política como ação ou conduta de governo, desenvolvida como governo no sentido mais estrito. Ou seja, política no sentido arquitetônico, o que acaba sendo a concepção mais antiga do termo e que vê nela o comportamento humano de chefes, governantes ou estadistas na fundação, organização ou direção da "polis". A esse respeito nos ilustra ORTEGA Y GASSET, expressando que "Política é ter idéia clara do que se deve fazer com a Nação, a partir do Estado".

A política econômica tende a harmonizar, dentro dos fins traçados pe-

las economias do setor privado e público que vivem em uma espécie de simbiose, o alcance dos objetivos comuns, de acordo com as decisões tomadas em razão dos valores prioritários que fixem, num momento histórico determinado, os encargos de inspirá-la. Isto não significa independência total das duas economias mas, ao contrário, harmonização, e a política fiscal deve adequar seus instrumentos — volume dos gastos, flexibilidade do tributo etc. — de acordo com a realidade econômica que se queira aplicar.

A política fiscal define-se como a que "se ocupa da planificação eficaz das rendas e dos gastos públicos, especialmente no que diz respeito ao seu volume global, a fim de lograr-se variações favoráveis no nível geral da receita, dos preços e do emprego".<sup>3</sup>

Cabe destacar que, com respeito aos países não desenvolvidos, a política fiscal tem como propósito fundamental a formação da poupança pública destinada a financiar a inversão pública exigida pelo mesmo desenvolvimento econômico, influir na taxa e na estrutura da inversão e no consumo privados, de forma congruente com as metas globais e direcionais de desenvolvimento. Ademais, tem como objetivo assegurar ao Estado os recursos necessários para o atendimento de seus gastos correntes.

2. DESAI, Rajanikant. "A Capacidade Fiscal dos Países em Desenvolvimento: Questões de Política Tributária". Em Reforma Tributária para a América Latina: II. Problemas de Política Fiscal. Documentos e Atas da Conferência de Santiago do Chile, dez. 1962. OEA—BID—CEPAL—União Panamericana, pág. 96, 1964.

3. Henry C. MURPHY em "Que significa realmente Política Fiscal". "Rev. Finanzas y Desarrollo". Vol. 7 — N.º 2. — Junho, 1970 — Págs. 15/22.

Com relação aos propósitos da política fiscal e da tributação, JARACH<sup>4</sup> traça o seguinte esquema, colocando ênfase em que a finalidade primordial da política fiscal é estruturar a economia do setor público de maneira congruente com os fins que se lhe atribuem, como um sistema de economia diferente da economia de mercado ou setor privado. Para alcançar isto, a política fiscal deve:

1. adequar os instrumentos arrecadadores aos critérios de justiça ou equidade predominantes em cada país e no momento histórico;
2. influir na distribuição ou redistribuição da renda nacional e promover "a subdivisão de determinadas formas patrimoniais ou a modificação das reformas de propriedade...";
3. evitar as situações conjunturais da economia que indiquem uma política de estabilização;
4. promover o desenvolvimento ou crescimento econômico do país.

Se aceitamos o imposto como um fenômeno econômico-financeiro cuja substância é econômica e cujo nascimento institucional deve caracterizar-se juridicamente por meio da lei, compreenderemos então a importância do sistema tributário e a repercussão que terá sobre a administração tributária traçar-se uma política de impostos através do dito sistema.

## 2. SISTEMA TRIBUTÁRIO

Julgamos que um sistema tributário será ou deverá tender para ser, técnica e administrativamente, um conjunto orgânico de impostos que se harmonizem entre si e ao mesmo tempo com os objetivos da política tributária que

se determine. A citada harmonia deve ser intencional por parte do legislador, cercada da máxima racionalidade que assegure a satisfação das necessidades públicas — gastos e inversões — tendo em consideração ao mesmo tempo todos os princípios fundamentais da imposição. REIG expressa que "em matéria tributária se deveria chamar sistema tributário a um conjunto harmônico de tributos que se nutrem em princípios econômicos e políticos adequados a um meio econômico e social dados".<sup>5</sup>

Um sistema tributário deficiente é uma das causas fundamentais da evasão fiscal e sua estrutura tem implicações econômicas indesejáveis, desmorona o sistema de preços e se torna também ineficiente, em função do rendimento da receita pública. Tal deficiência limita ainda o desenvolvimento de uma política fiscal que deveria servir de instrumento de estímulo ou desestímulo para certas atividades econômicas. Se o sistema tributário tem pouca influência no setor privado, as decisões de inverter ou desinverter não o levam em consideração.

Se aceitarmos, com SCHMOLDER, que o conceito de sistema tributário implica em certa harmonia dos diversos impostos entre si e com os objetivos da imposição fiscal ou não fiscal e se aquela é conseguida por expressa intenção do legislador, encontramos ante um sistema de impostos denominado racional, isto indicando que os

4. DINO JARACH. "Impuesto sobre el Patrimonio y las sucesiones y donaciones". Comunicação apresentada à Conf. de Política Fiscal para o Desenvolvimento Econômico da América Latina. OEA—BID—CEPAL—Chile, 1962.

5. REIG, Enrique. "Sistemática Tributária". Anais da Associação Argentina de Direito Fiscal. Biênio 1968-1969 — Pág. 88.

tributos que o compõem perseguem fins políticos sustentados em uma séria teoria tributária. Se a consecução da dita harmonia é obtida por evolução histórica da sanção de diversos tributos e pela modificação periódica dos mesmos, encontramos ante um tipo de sistema tributário denominado histórico.

Esta última concepção pareceria adequar-se ao caso argentino, no plano nacional. Modifica-se o sistema dentro de um esquema básico, composto pelos impostos tradicionais, periodicamente — anualmente —, sem que tais alterações signifiquem mudanças profundas que configurem uma verdadeira reforma tributária. Tais modificações só têm contido, em geral, mudanças de incremento ou marginais.

Entretanto pareceria lógico pensar-se que do ponto de vista técnico tributário não existiria contradição alguma entre os sistemas racionais e os sistemas históricos, concordando-se com HEGEL em que a razão é o princípio da realidade, ou seja que o real é racional e o racional é real porque não há posição real — sistema tributário histórico — que não tenha sua justificação racional.

### 3. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONCEITO E OBJETO

Analisaremos, primeiramente, algumas opiniões. Um conceito aproximado surge do debate sobre o trabalho de CROCKETT, "Obstáculos gerais para uma eficiente administração de imposto",<sup>6</sup> do qual se aproveita a participação dos funcionários que se desempenham na administração fiscal, na elaboração de normas tributárias. Considera-se que os técnicos que confeccionam as leis de impostos desco-

nhecem, em muitas oportunidades, as dificuldades reais da arrecadação, apesar de que o sistema tributário possa ser considerado "excelente", e que tais especialistas só têm em mira:

- a) cobrar o máximo;
- b) reduzir ao mínimo o custo e o tempo dos serviços de arrecadação;
- c) assegurar o estrito cumprimento da Lei de Imposto.

Esta concepção deixa entrever que existem outros fins que preocupam todo o organismo tributário, não considerados pelos encarregados de formular tais normas. A este respeito opina Marius FARIOLETTI<sup>7</sup> que "o objetivo da Administração Tributária é a cabal aplicação do sistema tributário". Esta concepção é mais ampla que a anterior e sem dúvida mais completa. Em algumas oportunidades todo sistema tributário prevê certos atos que não implicam somente nos enumerados anteriormente. Distingue este autor como propósitos visados por tal instituição:

— A longo prazo: Elevar ao máximo as rendas arrecadáveis legalmente, por conceito de imposto, com o mínimo custo.

— A curto prazo: Elevar ao máximo as rendas arrecadáveis com os recursos que o governo põe à disposição do serviço administrativo.

Wilhelm GERLOFF,<sup>8</sup> referindo-se à principal tarefa da administração tri-

6. CROCKETT, Joseph. "Obstáculos Generales a una eficiente administración de impuestos". Conf. Buenos Aires — out. 61 — OEA-BID-CEPAL. Discussão: Pág. 19.

7. FARIOLETTI, Marius. "Información Estadística para el control y manejo de la Administración Tributaria". Conf. cit. pág. 97.

8. GERLOFF, Wilhelm. "Doctrina de la Economía Tributaria". No ponto 1, pág. 262 — Tomo II do "Tratado de Finanzas Públicas", de GERLOFF Y NEUMARK, 2 tomos — EL ATENEO — Buenos Aires, 1961 — Tomo II: 823 páginas. (Pág. 197/300.)

butária — a arrecadação de impostos —, considera que procura atingir a três objetivos:

a) que se realiza em benefício de toda a comunidade a fim de que o Estado obtenha os recursos necessários para alcançar os objetivos previstos;

b) que o Estado tem interesse em que tenha êxito. Tal acontecimento demonstra a exatidão e pouca complexidade do direito impositivo. O que significa que a arrecadação, cuja fonte é o sistema tributário, seria um reflexo da efetividade deste;

c) que também se trata de amparar o interesse do contribuinte, ao ficar devidamente protegido contra toda arbitrariedade fiscal quando cumpre suas obrigações tributárias.

As idéias precedentes procuram incluir na noção de arrecadação de impostos outras funções específicas de um organismo arrecadador. Existem opiniões no sentido de que a administração tributária deve participar ativamente na formulação da política tributária. Assim sendo, alguns propósitos do organismo arrecadador, citados anteriormente, deixariam de lado o conceito de "política", tão importante quanto o de "administração". Precisamente ao nível de Administração podem surgir inconvenientes se a legislação não estabelece perfeitamente os limites de tais funções, sentindo-se o administrador tributário em dificuldades, algumas vezes, por ter de executar uma política na qual ele não participou ou não foi consultado. A situação pode agravar-se quando se procura implantar uma reforma tributária de tal magnitude que o organismo arrecadador não esteja habilitado para

administrá-la em conjunto. John DUE escreve:<sup>9</sup> "Nenhum imposto pode harmonizar-se com padrões aceitáveis de equidade se não é possível administrá-lo com um alto grau de eficiência".

Considera LINDHOLM<sup>10</sup> que se a administração tributária é de alta eficiência a capacidade do sistema tributário materializa-se ao atingir os objetivos que se tiverem em conta ao estruturá-lo e sancionar-se sua vigência, de conformidade com a política fiscal traçada.

Distinguimos então duas funções completamente diferentes. Na medida da eficiência de uma delas — administração de impostos — são alcançados os fins da outra — política fiscal. Esta última visa obter, segundo LINDHOLM, "um correto nível de preços, consumo, emprego e distribuição da renda". Tais níveis seriam afetados por uma atividade fiscal deficiente, expressada por suposição através da despesa ou inversão pública, cujos frutos não se manifestam para o contribuinte como verdadeiros benefícios externos.

Se bem que possamos diferenciar os problemas de ambas as esferas, onde aparentemente as questões da política tributária ficam fora do alcance da administração tributária, isto nem sempre é tão simples. Em algumas oportunidades, medidas de caráter técnico impostas em nível administrativo pelo organismo arrecadador, com o objetivo de assegurar-se o recebimento dos tri-

9. DUE, John F. "Análises Económico de los Impuestos". 1.<sup>a</sup> Edição, El Ateneo — Buenos Aires, 1961 — Pág. 548 (Capítulo 8 — págs. 141 e seguintes).

10. LINDHOLM, Richar W. "Introducción a la Política Fiscal". Rev. de Occidente S.A. Madrid, 1958 — 287 págs. — La Administración de Impuestos — pág. 248.

butos, podem influir sobre a conduta dos contribuintes e não combinar com o objetivo que uma determinada política pode ter traçado. Por exemplo, a adoção de uma medida esclarecedora sobre informação que os bancos oficiais devem prestar nos casos em que o organismo arrecadador o solicite, pode influir para que os depositantes retirem seus saldos em tais instituições e busquem outros bancos privados. Isto interromperia o desenvolvimento das entidades financeiras de tal caráter.

De acordo com o enunciado, podemos descrever a Administração Tributária como um sistema administrativo destinado à justa aplicação de um regime tributário consentâneo com uma determinada política fiscal. Em síntese, a administração tributária acaba sendo um instrumento da política fiscal.

O conceito emitido não implica na elaboração de uma definição. Não pretende ser rígido; trata-se de uma aproximação conceitual para tal atividade. Se recordamos, além disto, que uma administração de impostos eficaz deve ter condições para facilitar informação para os responsáveis pela elaboração da política tributária, deduz-se que seu trabalho não se reveste de um caráter meramente passivo. Sobre a exequibilidade de se administrar o sistema, faz-se necessária a opinião do administrador tributário na formulação da política de impostos. A opinião dos responsáveis pela direção da administração tributária deve ser observada quando se sugerem modificações para a melhor fiscalização e recebimento dos tributos.

A concepção citada sobre administração de impostos procura introduzir

certos limites entre os setores mencionados, devendo-se destacar que seja aplicada pelo organismo arrecadador, refere-se à interpretação de uma lei tributária ou a um método administrativo para assegurar-se o recebimento do imposto, deverá ser compatível com a política fiscal que trace o nível correspondente e ajustar-se à mesma, procurando interpretar os objetivos que o legislador pretendeu alcançar com a citada norma.

### 3.1 — A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUAS ÁREAS PRINCIPAIS

É interessante destacar que em toda estrutura de organização pode-se distinguir três áreas perfeitamente diferenciadas:

- Área planejadora, assessora e implementadora de recursos materiais e humanos.
- Área executiva ou operativa, que deve levar a cabo, de forma coordenada, a ação que lhe determinar o setor citado precedentemente.
- Área de avaliação e controle do trabalho que realiza principalmente o setor operativo e, em alguns casos, o setor planejador e implementador.

Na administração de impostos, a área operativa compreende a área de execução da lei tributária. Nela se reflete perfeitamente a relação fisco-contribuinte, quer se trate da cobrança do tributo (arrecadação) ou da determinação da verdadeira situação relativa a impostos dos sujeitos passivos da relação tributária (fiscalização).

Do ponto de vista da organização e administração de um organismo tribu-

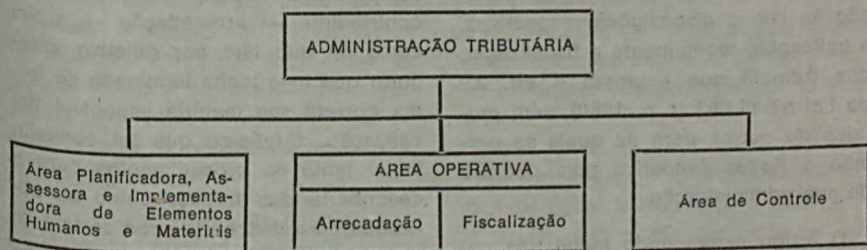
tário distinguem-se as atividades de arrecadação e execução da lei, entendendo-se por esta última unicamente a função de fiscalização. "A execução de uma lei compreende os procedimentos para a descoberta das fraudes, assim como dos erros de boa-fé. A execução da lei relaciona-se com todas as técnicas destinadas a elevar o nível do cumprimento voluntário, por parte do contribuinte, assim como as que têm por objetivo assegurar que os contribuintes tenham realmente pago o valor correto do imposto". 11

Com respeito à área da arrecadação, deu-se uma interpretação mais ampla de suas funções e elas abarcariam "desde a individualização do contribuinte, controle dos aspectos formais de sua obrigação fiscal, até o cancela-

mento de sua dívida com o fisco". Em relação com a área de Fiscalização conceituou-se como a "função de determinar-se o imposto declarado pelo contribuinte está de acordo com a norma legal". 12 Em outras palavras, fiscalização subentende o conjunto de procedimentos que têm por finalidade verificar se o imposto pago pelo contribuinte é o que corresponde à realidade dos fatos econômicos sujeitos a tributação.

A função específica da administração de impostos é dada pela área de operatividade que possua maior proporção de pessoal (mais de 75%) e nesta é onde o contribuinte sente seu contato com o fisco, como se pode observar no seguinte quadro:

QUADRO I



Como se poderá observar no quadro precedente, tanto a DGI quanto o IRS possuem maior proporção de pessoal lotado na área operativa — mais de 75%. Em "Outras Áreas" incluiu-se o pessoal dos setores de assessoramento, de controle e mais o que integra a dotação do Sistema de Processamento de Dados. O citado processamento pode chegar a uma importante poupança de força de trabalho na área operativa, no que se refere ao forne-

cimento de informação múltipla dos contribuintes, com especial destino ao setor fiscalizador. Qualquer programa de auditoria tributária para ter êxito deverá ser alimentado por um sistema de informação que guie o agente fiscalizador no sentido de cumprir o seu encargo.

11. Veja-se "Manual de Administración del Impuesto de Renda" do Programa Internacional de Tributação da Escola de Lois da Universidade de Harvard. Reprodução "Borrador" CÍCAP (1967).

## QUADRO II

Proporção do Pessoal da "Dirección General Impositiva" (Rep. Arg.) e do "Internal Revenue Service" (USA) lotado no Setor Operativo

Localização	IRS		DGI	
	1967	%	1970	%
Total da repartição .....	65.122	100	7.307	100
Área operativa .....	50.321	77,27	5.562	76,11
a) Arrecadação .....	29.497	45,29	2.049	28,05
b) Fiscalização .....	20.824	31,98	1.785	24,46
c) Outros setores operativos ..	—	—	1.728	23,60
Outras áreas .....	14.801	22,73	1.745	23,89

Fonte: Annual Report 1967 — IRS — USA — Treasury Department Personal — DGI — 1970.

Em nosso país, a "Dirección General Impositiva",<sup>12</sup> criada pela Lei número 12.927, tem a seu cargo, em sujeição às leis e disposições respectivas, a aplicação, recebimento e fiscalização dos tributos que enumera o art. 2.º da Lei nº 11.683 (t. o. 1960), sem prejuízo de outros para os quais se permite o Poder Executivo pela decisão de sua administração.

O artigo mencionado inclui três palavras que compreendem conceitos aparentemente distintos. No entanto, o conteúdo da palavra aplicação é mais amplo do que os outros dois restantes e, segundo nosso critério, poderia incluí-los. O legislador talvez houvesse esquecido os termos recebimento e fiscalização, pois estariam implicitamente compreendidos no vocábulo aplicação. Tal palavra implica, entre outros conceitos, na execução da lei de impostos, levada a cabo por procedimentos que lhe são próprios para se conseguir

um determinado fim. Compreende as técnicas destinadas a elevar o nível do cumprimento voluntário por parte do contribuinte — arrecadação — assim como os que têm por objetivo assegurar que este tenha terminado de forma correta sua matéria impositiva fiscalização. Supõe-se que tal conceito inclui tanto os procedimentos para a descoberta das fraudes como os utilizados para descobrir erros de boa-fé.

No modelo simples de administração tributária esquematizado, temos destacado a função de fiscalização que tem como atividade especial verificar a relação imposto potencial-imposto declarado. A diferença entre estes dois conceitos delinea uma das brechas<sup>13</sup>

12. PAVESI, Pedro F. "Bases para un modelo de sistema fiscal de recaudación interna". Boletín Dirección General Impositiva — Buenos Aires — República Argentina — Maio, 1968, págs. 440/41.

13. PAVESI, Pedro F. — ob. cit. Em seu modelo as três brechas restantes são: contribuinte potencial X contribuinte registrado; contribuinte individualizado X contribuinte apresentado; imposto declarado X imposto pago.



de evasão. Seu ataque é tipicamente recurso da área citada e o mesmo requer atitudes de uma elite de pessoal fiscalizador convenientemente adestrado. É evidente que estes conceitos excluem a cibernética, como elemento fundamental do trabalho de fiscalização, o qual deverá servir de apoio logístico, mas não poderá substituir a habilitação de elementos humanos de alto nível.

#### 4. CONCLUSÃO

No presente trabalho ficou demonstrada a significativa relação e interdependência existente na trilogia: política, sistema e administração tributárias.

No que se refere a sistema tributário, não nos parece tão aceitável a distinção entre sistema histórico e sistema racional. As diferenças não seriam tão profundas e por certo não resultariam contraditórias, revestindo-se os sistemas em geral de ambas as características e, em muitos casos, são usados elementos irracionais que se ajustam a uma verdadeira anti-sistemática tributária.

Deixou-se estabelecido, contudo, explicitamente, que não cabe à administração tributária traçar a política de impostos, dando-se ênfase especial a que a função daquela não se reveste em tal contexto de um caráter meramente passivo. O organismo arrecador e fiscalizador, em nossa opinião, deveria participar da elaboração de tal política, em nível de consulta permanente. Ele se encontra em pleno contato com a realidade econômica na qual repousa o imposto e, a este respeito, não só pode ministrar valiosíssimas informações sobre o comporta-

mento e efeitos de cada um dos tributos que compõem o sistema que administra mas também oferecer a experiência acumulada em sua função específica de interpretar as disposições das leis "que estabelecem ou regem o recebimento dos gravames a seu cargo" (art. 8º, Lei nº 11.683, t. o. 1968). Neste sentido, a consulta se materializaria em anteprojetos de modificação do sistema que deveria adequar-se às pautas políticas que lhe forem ditadas com a devida antecipação. É bem possível que, neste aspecto, a administração de impostos, interpretando os delineamentos que lhe forem traçados, assim como a intenção do legislador, nas disposições que tenham vigência, em seus anteprojetos, contribua para aperfeiçoar as normas e fechar as brechas de evasão que em algumas oportunidades se produzem por dificuldades de técnica legislativa ou por vigência de disposições que não puderam prever certos fenômenos que se produzem posteriormente a sua sanção.

Ao conceituar-se a conformação da administração tributária em geral, a grosso modo, e ao comparar-se as principais áreas, tendo em vista suas funções específicas, assim como o material humano que as desenvolve, pode-se concluir que tal administração é um órgão eminentemente operativo, com atribuições perfeitamente delimitadas. Na Dirección General Impositiva (Rep. Arg.) e no Internal Revenue Service (USA) manifesta-se uma distribuição de elementos humanos em quantidade de relativa semelhança, absorvendo a área essencialmente operativa a maior parte de seu pessoal.