

As Administrações Fiscais e a Arrecadação de Impostos no Presente e no Passado

M. C. ROSIER

(Trad. de Lygia Azevedo)

PARA a maioria dos contribuintes, a arrecadação de impostos reduz-se a uma operação material bastante elementar: obter dos contribuintes uma quantia mais ou menos vultosa, em espécie, destinada a fazer face às despesas públicas (1).

Tal concepção, um pouco simplista, pode admitir-se, a rigor, quando as cobranças fiscais revestem o aspecto de doações, análogas às levadas anualmente aos carlovíngios, ou quando se trata de prestações *in natura*, como as exigidas nas cerimônias litúrgicas, nos anfiteatros, circos e ginásios da Grécia antiga.

Semelhante ponto de vista torna-se defensável quando o impôsto toma o aspecto moderno de pagamento de valores *pecuniários* elevados, que os indivíduos são obrigados a efetuar de acôrdo com regras fixadas pelos poderes públicos, caso em que representa um verdadeiro débito dos contribuintes para com o Tesouro.

Faz-se mister, destarte, todo um processo, longo e delicado, para acompanhar a cobrança fiscal desde sua origem até o recolhimento do impôsto, assim como tôda uma série de técnicas para determinar os direitos e deveres, respectivamente, do fisco credor e do contribuinte devedor.

A situação complica-se ainda mais quando as exigências fiscais são múltiplas e variadas, visando aos lucros fortuitos, percepção de rendas, mutações jurídicas e mesmo presunção de despesas.

Os impostos e taxas surgem, nesses casos, como créditos a cobrar e recolher ao Erário, como dívidas que intervêm entre o poder público e os

(1) A organização interna dos serviços fiscais, examinada em seu conjunto, jamais preocupou os teóricos da ciência financeira, provavelmente porque raramente se interessam êles pelo aspecto estritamente jurídico e psicológico do processo da tributação, da determinação do fato gerador, etc. Um único autor pode ser mencionado como tendo aflorado tal questão — Von Myrbach-Rheunfeld, da Universidade de Innsbruck, em seu livro "Précis de droit financier".

Cumpra reconhecer, preliminarmente, que esta divisão do "trabalho fiscal" não pode ser adequadamente compreendida senão por *técnicos*, que possuem a experiência cotidiana das dificuldades da tributação; acontece, porém, que, em geral, ficam êles demasiadamente *absorvidos* para se aperceberem do conjunto e excessivamente adstritos à própria administração para serem capazes de desembaraçar-se de uma certa tendência profissional.

contribuintes, como cobranças geradoras de *situações jurídicas* excessivamente complicadas.

ORIGEM DAS COBRANÇAS FISCAIS

A prática fiscal moderna permite verificar a exatidão destas afirmativas.

Quando um impôsto ou um sistema de impostos entra em vigor, a presunção lógica é a de que o foi em virtude de textos legais e regulamentares. Sem dúvida os primeiros são geralmente obra do Parlamento e das assembléias soberanas, mas, apesar disso, não prescindem de trabalhos preparatórios, anteprojetos, exposições de motivos, etc. Êstes últimos, via de regra, são elaborados por técnicos que, muitas vêzes, têm de intervir nos debates em curso perante as assembléias, a fim de explicar as repercussões futuras dos impostos, precisar-lhes os objetivos, determinar-lhes as consequências no tempo e no espaço.

Cumpra, em seguida, pôr em execução o impôsto ou o sistema criado. Ainda, aí, incumbe aos técnicos redigir os textos regulamentares, os decretos e portarias, assim como elaborar as instruções e circulares administrativas necessárias, responder às consultas dos órgãos ministeriais.

E quando se trata de efetuar a cobrança em todo o território do país, então, a intervenção dos técnicos torna-se ainda mais necessária.

FASES DO PROCESSO FISCAL

O processo fiscal pode ser assim resumido:

a) Discutido e votado o impôsto pelo Legislativo, cumpre ao Executivo pô-lo em vigor no espaço (territorialidade), no tempo (irretroatividade), etc. (2).

b) Nessa ocasião, cumpre caracterizar o *elemento tributável*: pessoa física, patrimônio ou elemento do patrimônio, lucro ou receita extraordinária, renda cedular ou receita regular e periódica (renda de terrenos não edificados, de terrenos construídos, de valores mobiliários, de créditos, depósitos, cauções, rendas comerciais, industriais ou

(2) CAMILLE ROSIER — *L'Impôt* (1936). Edições Montaigne.

de exploração do subsolo, rendas não comerciais, rendas agrícolas, salários — renda global ou geral — despesas judiciais, atos e mutações jurídicas — despesas de consumo material, internas ou externas, importações, exportações) etc.

c) Cumpre, então, classificar o impôsto como direto ou indireto, de acôrdo com a permanência ou não permanência da matéria tributável — segundo sua incidência — e conforme a forma de seu recolhimento.

d) Uma vez criado, discriminado e classificado o impôsto, importa cuidar de seu lançamento, isto é, fazer o cadastro e a avaliação da matéria tributável. Para isso ter-se-á que escolher entre quatro métodos: o dos sinais exteriores, ou método indicário, o da taxação administrativa; o da declaração controlada; e o da tributação por empreitada ou por contrato.

e) A seguir, há que fixar o *fato gerador*, quer dizer, o fato material ou jurídico que torna o contribuinte devedor, ou melhor: precisar a data para a tributação e para a avaliação da matéria imponible, que pode ser, em relação a uma renda, a época do pagamento, a contabilização, o recolhimento ao Tesouro, etc. e, relativamente a um ato judicial ou convenção, a data da petição inicial, a da entrada em juízo, o acôrdo entre as partes, etc.

f) Surge, então, a questão da escolha da *taxa do impôsto* e dos problemas correlatos: cotas e divisão — taxa fixa, proporcional, progressiva, regressiva — adicionais, etc.

g) Depois, vem a cobrança do impôsto, a qual pode ser específica ou *ad valorem*, imediata ou mediata, pessoal ou real. Casos há em que se permitem abatimentos na renda bruta, deduções por encargos de família, majorações por falta de encargos, de quociente fiscal, etc.

h) A cobrança é que caracteriza o *devedor do impôsto*, isto é, o detentor da matéria tributável, ocasião em que surge a questão da *incidência* legal, jurídica ou direta, ou obrigação ao pagamento; e a *incidência* indireta ou econômica, ou contribuição ao pagamento.

i) O recolhimento, pròpriamente dito, é a penúltima fase do processo fiscal e origina grande número de problemas, tais como: pagamento em espécie ou *in natura* (principalmente títulos); pagamento imediato ou mediato; pagamento em moeda ou por cheque; pagamento direto e arrecadação na fonte; pagamento por meio de registro, sêlo ou monopólio; pagamento efetivo, compensação e consolidação; executivos fiscais; prescrição da ação do Tesouro e da ação do contribuinte; garantias contra a insolvabilidade dos devedores (privilégios, hipotecas, separação de patrimônios, etc.);

j) O *contrôle* é uma fase mais ou menos concomitante ao recolhimento, muitas vezes posterior ao pagamento, destinando-se a reprimir a fraude sob tôdas as suas formas* (declarações tardias, insuficientes, omissas, dissimuladas, simula-

das etc.). Envolve medidas preventivas contra a fraude (regularidade contábil, sinceridade nas declarações); processos de verificação (direito de livre circulação, visitação, vistoria, penhora, etc.), a fim de constatar a existência de matéria tributável, assim como a de omissões, inexatidões, etc.; sanções contra os fraudadores (multas, responsabilização, penas disciplinares, direito de preempção, etc.).

k) Resta, enfim, o *contencioso fiscal*, matéria delicada, que regula não só as questões relativas ao direito de reclamação dos contribuintes (reclamações graciosas e contenciosas), mas, também, as concernentes às jurisdições competentes (jurisdições fiscais de exceção ou tribunais da justiça comum) e às regras de interpretação da lei fiscal.

Este breve resumo do processo fiscal — indispensável à prática do impôsto moderno — justifica amplamente as indagações que se seguem, a serem respondidas pelos técnicos de administração:

1.º) Convém, ou não, seccionar as várias fases da arrecadação?

2.º) Deve-se, ou não, confiar a especialistas a regulamentação de uma ou de várias partes do processo?

3.º) Como caracterizar êsses técnicos (funcionários ou pesoas estranhas ao serviço público)?

4.º) Devem os impostos ser arrecadados por repartições especializadas?

I — UNIDADE OU SECCIONAMENTO DAS OPERAÇÕES FISCAIS E SUA REALIZAÇÃO POR AGENTES MAIS OU MENOS ESPECIALIZADOS

De há muito se discute se a unicidade sistemática pode realmente conduzir à convicção de que o seccionamento das operações fiscais é uma fonte de complicações, representando, tanto para o Tesouro como para os contribuintes, uma justificativa para as incoerências dos trâmites fiscais, prolongamento do processo (3).

A prática demonstra amplamente que esta concepção é demasiado teórica para dar bons resultados; ela conduz à observação de que as operações fiscais constituem quatro grupos, cada um dêles já perfeitamente caracterizado: o *lançamento*, operação essencialmente interna, que compreende a individualização da matéria tributável (capital, renda, consumo etc.), a fixação do fato gerador, o pagamento das cotas e a caracterização dos contribuintes.

O *contrôle*, operação geralmente posterior ao lançamento, que exige, em geral, investigações *externas* e se baseia na sinceridade das declarações, na exatidão das avaliações etc.

(3) Camille Rosier: *La fiscalité française devant l'opinion publique*, 1940.

O *recolhimento* constitui outra operação claramente distinta e se reduz, salvo algumas exceções, ao encaixe das quantias levadas pelo contribuinte, não encerrando maiores dificuldades, a não ser excepcionalmente, quando, por exemplo, o contribuinte se recusa a pagar, nos prazos determinados, as quantias que lhe são reclamadas.

Quanto ao *contencioso*, apresenta-se ainda mais diferenciável das outras fases do processo porque só se verifica ou quando o contribuinte contesta a liquidação de sua dívida ou, então, quando o fisco se apercebe de que o débito do contribuinte é superior àquele que lhe foi cobrado.

Defrontamo-nos, destarte, preliminarmente, com as seguintes fases: *lançamento*, operação delicada que exige conhecimentos jurídicos ou técnicos, *inevitável*, por ser a própria origem da dívida fiscal. Pode tal operação ser realizada, salvo casos excepcionais, por burocratas especializados, os quais se devem mostrar mais minuciosos e metódicos do que dinâmicos.

Segue-se o *recolhimento*, operação tão inevitável e sedentária quanto ao lançamento, mas que não exige dos técnicos senão conhecimentos contábeis, de vez que se restringe a simples movimentação de dinheiro.

No que toca ao *contrôle*, porém, o mesmo já não ocorre. Trata-se, aí, de operação que, embora accidental, é essencialmente ativa, impondo aos técnicos não apenas sucessivos deslocamentos e investigações nos domicílios e estabelecimentos dos contribuintes, mas, também, o direito de livre circulação, visita, vistoria, preempção, perícias contábeis, etc. Como se vê, trata-se de atividade profissional que pressupõe vasta documentação sobre os fatos e os aspectos da vida econômica.

O *contencioso*, finalmente, é uma operação de essência bem diferente. Enquanto no lançamento, no controle e no recolhimento o fisco tem a parte *leonina*, *predominante*, em face dos contribuintes, na fase contenciosa ele reveste o aspecto de um litigante que vem defender sua causa perante o judiciário, aceitando a discussão em pé de igualdade com os contribuintes. Natural, assim, que o contencioso escape aos técnicos do fiscalismo, tanto mais quanto é ele, também, uma fase excepcional na arrecadação de impostos.

Dêsse modo, caracterizadas as diferentes operações fiscais, várias são as soluções que se oferecem para pô-las em prática: ou grupar o lançamento, o controle e o recolhimento; ou separar os dois primeiros do último; ou separar o lançamento do controle.

LANÇAMENTO, CONTRÔLE E RECOLHIMENTO AGRUPADOS

Esta solução tem a vantagem de dar aos técnicos uma cultura mais ampla porque exige menos especialização e, principalmente, obriga o agente lançador a "sair" de sua mesa, a não se restringir às situações jurídicas ou administrativas tal como

elas se apresentam nas declarações ou convenções dos contribuintes, a encarar da mesma maneira as "realidades econômicas" e as "situações de fato".

Além disso, com este sistema compósito, os contribuintes têm a possibilidade de cumprir seu dever fiscal na mesma repartição, no mesmo serviço, bem como a de ver conjugados a liquidação e o pagamento de sua cota, de conhecer o agente fiscal que, depois de receber sua declaração, a controlará.

LANÇAMENTO, CONTRÔLE E RECOLHIMENTO SEPARADOS

À defesa unicista certamente retrucarão alguns que tal multiplicidade de atribuições exige a colocação de agentes fiscais nas chefias até das menores unidades administrativas (particularmente no cantão); que ela pressupõe deixarem o trabalho de lançamento e de liquidação tempo suficiente para tratar do controle e do recolhimento.

Outros acrescentarão que essa variedade de atribuições não se compatibiliza com o agrupamento dos serviços fiscais nos grandes centros e que dificilmente poderá ser eficaz o controle exercido pelos agentes do fisco sobre os contribuintes com quem mantenham relações de amizade. Alegarão, ainda, que tal prática de maneira alguma facilita a *especialização* na repressão da fraude, no que diz respeito a certos contribuintes importantes (sociedades, comerciantes, etc.), sempre muito bem organizados em sua luta contra o fisco, da mesma maneira que sua fixação numa exortaria importa obrigações de prestação de contas (segurança, responsabilidade, etc.) muito incômodas para um agente lançador, obrigado a deslocar-se constantemente de um lugar para outro.

Os defensores do regime que separa o lançamento do controle e do recolhimento preconizam duas soluções para o problema: uma, a de confiar cada uma dessas operações a agentes diversos, pertencendo todos, porém, ao mesmo serviço — especialização de tarefas *intra-administrativas*. Outros, indo mais longe, aceitam a atribuição do serviço de lançamento a uns e o de controle a outros funcionários, pertencentes a um mesmo serviço, confiando, no entanto, o manejo de dinheiro a uma outra repartição, distinta e essencialmente contábil, o que importa em divisão do trabalho *inter-administrativa*.

De qualquer forma, a separação dessas três fases exige, inevitavelmente, a adoção de guias de recolhimento, fichas de consignação, etc., que determinam sucessivas transferências do agente controlador ao agente lançador e liquidante e, em seguida, do agente liquidante ao agente arrecadador.

LANÇAMENTO E CONTRÔLE SEPARADOS DO RECOLHIMENTO

Esta solução é menos dogmática do que a anterior e pode ser assim expressa: o lançamento

e o contrôle se entrosam e exigem os mesmos conhecimentos por parte dos agentes do fisco, os quais, por sua vez, têm que usar a mesma perspicácia tanto no momento de lançar o tributo como depois, no de parcelar-lhe o pagamento; neste caso, o contrôle posterior torna-se, realmente, um *prolongamento* normal do lançamento. Ademais, essa extensão do ato original não pode ser realizada eficientemente senão pelo agente que viu a declaração do contribuinte, a recebeu e formalizou a convenção jurídica, articulou o surgimento, a transferência ou o movimento do produto tributável.

Em outras palavras: o contrôle deve suceder ao lançamento — salvo, evidentemente, casos excepcionais — pois só o agente que lida diretamente com a matéria tributável está habilitado a verificar-lhe a consistência, a proceder a investigações proveitosas, etc.

Os defensores desta tese, por outro lado, atribuem o recolhimento a outro agente da mesma repartição, ou até mesmo a outro serviço (embora a contabilidade permaneça única); o recolhimento representa, para êles, operação bem distinta, em virtude de sua própria caracterização, mesmo que possa dar origem, constantemente, a processos judiciais, como diligências, penhoras, etc.

CONTRÔLE E LANÇAMENTO SEPARADOS

Tal solução é preconizada pelos que receiam, como já se disse, as dificuldades com que se poderá defrontar um agente fiscal para proceder a contrôles nos domicílios dos contribuintes seus amigos ou vizinhos, os quais, habitando a mesma localidade ou o mesmo bairro, geralmente pertencem ao mesmo partido ou associação.

Recomendam êles o isolamento do contrôle para que seja o mesmo confiado a um agente vindo de fora, desconhecido dos contribuintes e, por conseguinte, mais à vontade para fazer uma fiscalização rigorosa.

Essas afirmações, em parte, são verdadeiras: o agente vindo da repartição-sede ou da capital terá, de certo, maior liberdade de ação e, além disso, a especialização que possa ter adquirido no exercício de suas funções, em outras circunscrições, ou a respeito de determinadas atividades, dar-lhe-á experiência muito maior.

Não obstante, toda medalha tem seu reverso. Assim é que um fiscal do tipo acima descrito será forçado a freqüentes viagens, o que acarretará grandes despesas de transporte, além do precioso tempo que perderá, locomovendo-se de uma para outra cidade. Não poderá, destarte, restringir-se aos meios de transporte coletivos, precisando, portanto, dispor de carro próprio. Ademais, há uma tendência generalizada, por parte dos fiscais, de só exercerem contrôle sobre os grandes contribuintes, esquecendo-se êles de que a "fraude do auto-ônibus" é muito mais vultosa, realmente, do que "a do Rolls", para usar uma expressão de antigo ministro das finanças francês. Pode acontecer, ainda,

que o fiscal se julgue autorizado a fazer com que o contribuinte se desloque de seu domicílio para atender às exigências do fisco.

II — OS AGENTES DO FISCO DEVEM SER CONTRIBUINTES, FUNCIONÁRIOS OU PESSOAS ESTRANHAS AO SERVIÇO PÚBLICO?

Esta segunda questão — a arrecadação do imposto — é velha como o mundo e a experiência dos séculos lhe deu respostas hoje consideradas definitivas.

Teoricamente, com efeito, três sistemas são possíveis: a *coleta*, isto é, a arrecadação efetuada por representantes dos contribuintes, responsáveis perante o fisco. A *empreitada*, em que a arrecadação é contratada com um particular, uma companhia ou empresa privada. E, enfim, a *administração direta*, quando o lançamento, o recolhimento e o contrôle são confiados a funcionários públicos, mais ou menos especializados no assunto.

Durante muito tempo, o segundo e o terceiro procedimento tiveram a preferência dos governos; ofereciam, dizia-se, a vantagem de assegurar ao Erário a estabilidade das receitas fiscais, pois lhe permitiam obtê-las por antecipação, de vez que o arrendatário era, ao mesmo tempo, um banqueiro do Estado, dispensando êste, assim, dos ônus de manter uma repartição fiscal.

Hoje, porém, êsses métodos foram quase completamente abandonados em virtude dos inconvenientes que acarretam; o segundo, principalmente, deixava o Estado à mercê dos arrendatários, além de facilitar a exploração dos contribuintes por parte dos "arrecadadores", os quais, na ânsia de arrecadar importâncias superiores às realmente devidas ao fisco, não tinham escrúpulos em empregar todos os meios possíveis de coerção.

Assim, o recolhimento direto pelos agentes do fisco passou a ser preferido pela maioria dos países civilizados; todos são acordes em reconhecer que é êsse, para o Tesouro, o sistema mais econômico e rendoso, porque diminui as despesas de arrecadação e proporciona ao fisco todos os recursos necessários à satisfação das despesas públicas. Montesquieu observou, certa vez, que êste processo se assemelha "à administração de um bom pai de família que conduz com parcimônia e ordem suas próprias rendas". Verifica-se, por outro lado, que os contribuintes, nesse regime, não têm a recear as interpretações tendenciosas dos arrecadadores e coletores de impostos. Acrescentou, mesmo, que o príncipe carreia para o Erário os lucros imensos dos arrendatários, que empobrecem o Estado sob uma infinidade de aspectos, ao mesmo tempo que evita o surgimento desordenado das fortunas súbitas e elimina um sem número de leis inconvenientes que dêle exige a avareza dêsses intermediários.

O arrendamento não é mais utilizado senão pelos países pouco evoluídos que não dispõem de pessoal habilitado para os serviços fiscais, incapaz, portanto, de enfrentar a possibilidade de grandes

arrecadações, ou cuja população a êle se submete, ainda que sabendo serem esta fração do poder público e os direitos de investigação necessários à localização da matéria tributável, utilizada pelos próprios capitalistas, em favor dos seus interesses particulares.

III — UNIFICAÇÃO OU PLURALIDADE DOS SERVIÇOS FISCAIS

Êste é um dos últimos problemas criados pela arrecadação dos impostos, nos Estados modernos. Conquanto as exigências fiscais sejam bastante numerosas, pergunta-se, presentemente, se todos os impostos devem ser atribuídos, pelo menos quanto ao lançamento e à liquidação, a uma determinada repartição, ou se é preferível confiá-los, por categorias, a várias repartições fiscais.

ADMINISTRAÇÃO FISCAL ÚNICA

Êste sistema é recomendado principalmente pelos "teóricos do fiscalismo", isto é, por aquêles que não conhecem os impostos senão nos livros, nos congressos ou nos bancos de faculdades.

Tal concepção se apoia nos argumentos apresentados sempre que se preconiza a unidade: a multiplicidade conduz às controvérsias, às incoerências, às lutas, às disputas, etc. E frisa-se, mais particularmente, que qualquer sistema fiscal sólido e bem estruturado abrange impostos que se interpenetram, tangendo muita vez as mesmas fontes tributárias. Afirmam-se, com a mesma ênfase, que numa sociedade comercial, o vulto dos negócios, o lucro social e o lucro distribuído aos acionistas ou associados concernem, efetivamente, ao mesmo elemento tributário, pois que o lucro social não passa de uma percentagem sobre o montante dos negócios, desde que o dividendo distribuído é uma fração mais ou menos importante do lucro realizado.

Acrescenta-se, ainda, que uma administração única realiza muito mais facilmente a unificação no lançamento, o fato gerador, a liquidação, o recolhimento, o contencioso, os privilégios, os prazos de prescrição, etc. e que pode melhor utilizar seu pessoal, pela possibilidade de se fazer representar em todos os cantões pelo menos, por um único agente, que tem afazeres que justificam amplamente sua manutenção.

Paralelamente, afirma-se que as ciuçadas entre os vários fiscais se atenuam e desaparecem desde que não haja mais que uma repartição financeira; que as reclamações dos sindicatos deixam de ter razão de ser, de vez que não se fundam mais em disparidades de tratamento, indenizações, recrutamento, promoções, etc. E, por fim, ainda se defende o sistema alegando que a exatoria única

é mais simpática aos olhos dos contribuintes do que várias administrações fiscais, que atormentam, cada uma a seu turno, tal ou qual categoria de contribuintes; que a exatoria única pode melhor organizar os contrôles a serem exercidos sobre os contribuintes, melhor determinar as épocas de pagamento dos impostos e elaborar os regulamentos.

ADMINISTRAÇÕES FISCAIS MÚLTIPLAS

Êstes argumentos não convencem os técnicos fiscais "envelhecidos na função administrativa"; objetam êles que a "coisa fiscal" é, nos dias que correm, matéria difícil de assimilar por uma só pessoa; que os elementos tributáveis são de tal ordem diversos que exigem, necessariamente, uma diferenciação no lançamento, na liquidação, no fato gerador, no recolhimento e no contencioso; que o parcelamento dos elementos tributáveis não se apoia nos mesmos princípios; que a tributação das rendas profissionais requer um vasto conhecimento contábil e comercial, ao passo que a parte referente ao contencioso fiscal exige considerável bagagem iurídica, enquanto o parcelamento das despesas presumidas, das importações ou exportações, impõe apreciáveis conhecimentos de tecnologia, física ou química, etc.; que, assim é difícil recrutar e utilizar servidores que possuam conhecimentos ao mesmo tempo, de contabilidade, economia privada, direito e tecnologia; que tal recrutamento, quando possível, tem que ser acompanhado de gratificações extraordinárias, se se deseja conservar funcionários que, dada sua cultura, são levados a procurar melhor remuneração nas empresas particulares; que cada administração fiscal tem suas tradições, fundadas em séculos de funcionamento; que umas são mais rigorosas do que outras e, por isso, umas se atêm aos documentos contábeis, à prova concreta, enquanto outras se contentam com denúncias ou com investigações policiais.

Declaram, ainda, em sua contestação, que os fraudadores não podem ser tratados indistintamente e que não podem ser confundidos, na repressão, os contribuintes que dissimulam a verdadeira natureza de uma convenção, os que transportam bebidas sem guias de recolhimento, os que majoram irregularmente suas despesas gerais ou as prevêem com excesso — os industriais que fazem, no fim do exercício, um inventário inexato de seus estoques, os portadores de valores mobiliários que vão resgatar seus cupons no estrangeiro, os herdeiros que diminuem o valor de um imóvel ou de um fundo de comércio, de que são sucessores, ou que simulam, para obter deduções, estar o espólio gravado com dívidas inexistentes.

Salienta-se, ainda, a inconveniência de exercer o contrôle nos registros de um tabelião, na adega de um negociante de vinhos por atacado,

nos porões de um navio, nos *magazins* ou nas bagagens de um viajante, etc.

Insiste-se, igualmente, nas dificuldades que terá um agente fiscal, ainda que munido de sólida bagagem de conhecimentos, ao entrar na Administração, de manter-se atualizado sobre todos os ramos do fiscalismo; computa-se, mesmo, o número de horas que lhe serão necessárias, diariamente, para consultar as instruções, circulares, decisões ministeriais, soluções, debates parlamentares, artigos de revistas especializadas, etc.

Em suma, os partidários da pluralidade das repartições arrecadoras receiam o gigantismo da Administração única, sua morosidade, sua incapacidade para recrutar e conservar colaboradores eficientes, para seguir contenciosamente as questões perante instâncias civis e administrativas as mais diversas, etc.

CONTRÔLE SIMULTÂNEO

Diante destas objeções, em sua maioria bem fundamentadas, alguns propõem uma solução intermediária. Mantendo mais ou menos a pluralidade de exatorias, torna-se possível *coordenar* os esforços dos fiscais, pelo menos no que toca ao contrôle da matéria tributável.

Para isso, dizem eles, basta constituir, em cada departamento ou região, equipes formadas por agentes das diversas exatorias e de encarregados de exercer sobre os contribuintes um contrôle *simultâneo* por meio de investigações concomitantes.

Os defensores do sistema salientam que este procedimento administrativo — respeitando a individualidade, as tradições e a formação jurídica, técnica ou contábil dos agentes — permite utilizar com mais coesão seus conhecimentos especializados; dá a cada um dos agentes assim grupados a possibilidade de conhecer convenientemente a técnica do lançamento dos outros impostos e, por conseguinte, ampliar seus conhecimentos fiscais; possibilita ao fisco oportunidade para “minimizar” a reação do contribuinte, na sua defesa ou em suas justificações; evita aos contribuintes os aborrecimentos de contrôles periódicos; dispensa-os de ter que apresentar várias vezes as mesmas justificativas, etc.

IV — UNIDADE OU PLURALIDADE DAS JURISDIÇÕES FISCAIS

Uma última questão é suscitada pela organização administrativo-fiscal: convirá seccionar o contencioso fiscal, deixando à instância administrativa a competência para dirimir os conflitos causados pelos impostos diretos e, aos tribunais civis, os relativos aos impostos indiretos, prevendo,

por outro lado, jurisdições mistas para certas contribuições extraordinárias, mantendo, assim, um contencioso repressivo que de direito compete à justiça criminal ordinária?

SECCIONAMENTO DO CONTENCIOSO FISCAL

O seccionamento acima referido justifica-se, de certo modo, eis que as instâncias administrativas, julgando de fato e por equidade, são de grande conveniência principalmente quando se trata de examinar o contencioso dos impostos sobre a renda; ao passo que as jurisdições civis, ligadas às situações de direito, são preferíveis quando se tem de decidir sobre os parcelamentos efetuados nas operações jurídicas e, à justiça penal, deve caber a repressão às infrações, podendo, até, determinar a prisão, evitar a recidiva e influir nas circunstâncias agravantes ou atenuantes.

Finalmente, as jurisdições de exceção são indispensáveis quando se trata de estabelecer contribuições extraordinárias de guerra ou proceder a confisco.

COMPETÊNCIA JURISDICIONAL ÚNICA

Tem-se respondido, a tais argumentos, que a multiplicidade de instâncias fiscais conduz:

- a) a injustificável diversificação dos processos de citação, defesa, apelação, cassação, revisão;
- b) a complexidade das sanções, multas, prescrições;
- c) a discrepância no que toca à repressão, de vez que, via de regra, os tribunais administrativos e as jurisdições de exceção se mostram muito rigorosos, ao passo que as jurisdições civis, em geral, manifestam uma benevolência excessiva em relação os contribuintes;
- d) a concepções diferentes do que seja boa fé fiscal, presunção de sinceridade das declarações; e
- e) a divergências na caracterização da mesma matéria tributável, etc.

Daí exigir-se que tal competência caiba exclusivamente à esfera administrativa ou, mesmo, que se instituem jurisdições especiais, compostas de juizes civis ou administrativos, funcionários fiscais e representantes dos contribuintes.

À luz destas observações gerais, tornar-se-á fácil, num segundo estudo, examinar as experiências do passado e julgar as recentes reformas na organização do aparelho arrecador e do contencioso fiscal.