

**ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EFICIENTE, DEMOCRACIA E  
DESENVOLVIMENTO: Contornos de um novo modelo na relação entre fisco e  
contribuinte**

SMART TAX ADMINISTRATION, DEMOCRACY AND DEVELOPMENT:  
contours of a new model in relation between tax administration and taxpayer

Frederico Silva Bastos<sup>1</sup>

**RESUMO**

Ao observar o contexto histórico da tributação ao longo das sociedades, percebe-se que a relação entre Estado e contribuinte é tão antiga quanto a própria história das civilizações. Através desse estudo procurou-se demonstrar que o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias nem sempre é uma questão de aplicação de penalidades mais severas, ou a realização de um número maior de fiscalizações e auditorias. Postula-se que a representação social, a moralidade tributária, a democracia e a tributação estão intimamente ligados. E com base na conexão desses elementos as administrações tributárias modernas tem pautado suas atividades à luz de um novo modelo de relacionamento entre Fisco e contribuinte, calcado na responsividade, *accountability*, confiança e transparência, permitindo que a tributação possa ser entendida como uma forma de reforçar o contrato social entre cidadão e governo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Administração Fiscal; Democracia; *Accountability*; Desenvolvimento; Moralidade Tributária

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito pela Fundação Getulio Vargas e Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV.

## **ABSTRACT**

When looking at the historical context of taxation, one realizes that the relationship between the state and the taxpayer is as old as the history of civilizations. Through this study we sought to demonstrate that the spontaneous fulfillment of tax obligations is not always a matter of applying harsher penalties, or making a greater number of inspections and audits. It is postulated that the social representation, tax morality, democracy and taxation are closely linked. And based on the connection of these elements modern tax administrations has based its activities in the light of a new model of relationship between tax authorities and taxpayers, based on responsiveness, accountability, trust and transparency, allowing taxation can be understood as a way of strengthening the social contract between citizen and government.

**KEYWORDS:** Tax Administration; Democracy, Accountability, Development, Tax Morality

*“Só conheço duas espécies de governos: os bons e os maus. Os bons que estão ainda por fazer, os maus, em que toda a arte consiste, por diferentes meios, em passar o dinheiro da parte governada à bolsa da parte governante. Aquilo que os governos antigos arrebatavam por guerra, nossos modernos obtêm com mais segurança pelo fiscalismo. É apenas a diferença desses meios que constitui sua variedade. Creio, no entanto, na possibilidade de um bom governo em que respeitadas a liberdade e a propriedade do povo, ver-se-ia resultar o interesse geral, em contraposição ao interesse particular.”*

*Claude-Adrien Helvétius,  
Carta a Montesquieu (1748)*

## **1. Introdução**

Durante muito tempo pensou-se que a razão fundamental pela qual os indivíduos cumprem suas obrigações tributárias, seria o *enforcement* do Estado. Nesse trabalho debatemos que não é possível compreender a eficiência da administração tributária, apenas sob a dimensão da coerção estatal. Nesse sentido, estudiosos como Richard Bird e James Alm têm inserido novas perspectivas em relação a como a administração tributária pode influir no aumento do *tax compliance*, ou seja, na ampliação do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

Para que se possa compreender melhor os fatores que influenciam o aumento do *tax compliance*, e que tornam uma administração tributária mais eficiente, se faz necessário, primeiramente, uma regressão no tempo, para que possamos entender o papel da tributação ao longo da história.

Com efeito, numa perspectiva histórica, pode-se contemplar a existência de tributos nas mais distantes civilizações. As mais primitivas formas de organização social já utilizavam-se de cobranças para gastos coletivos, como os dízimos cobrados, no século XIII a.C, sobre frutos, carnes, óleo e mel.

Nas civilizações Grega e Romana, os tributos alcançavam somente os indivíduos que não eram considerados cidadãos. A tributação sobre os escravos era utilizada não só para fins arrecadatórios, mas também como um sinal de submissão<sup>1</sup>.

Na Idade Média, clero e nobreza eram isentos da tributação<sup>2</sup>, uma vez que já contribuía para o bem comum através de orações e de seu sangue nobre, respectivamente. Restava ao povo o ônus da tributação.

A sanha arrecadatória e a falta de preocupação com a representatividade da sociedade sempre andaram lado a lado nessa linha do tempo. Não à toa, inúmeras revoltas e revoluções ao longo da história nasceram incentivadas pela repulsa à volúpia arrecadatória; senão vejamos.

Em 1215, os barões impuseram ao Rei João Sem Terra a chamada Carta Magna que, entre outras coisas, vedava ao monarca instituir tributos sem a aquiescência do que, mais tarde, tornaria-se o Parlamento. Iniciava-se, assim, o primeiro arremedo da democracia inglesa com a limitação ao Rei do poder de tributar<sup>3</sup>.

Alguns séculos depois, em 1765, após a Guerra dos Sete anos, Jorge III, então rei da Inglaterra, decidiu repassar parte dos custos da batalha às colônias inglesas na América do Norte. Assim, os colonos foram tributados com a Lei do Selo, a Lei do Açúcar e pouco depois, com a Lei do Chá<sup>4</sup>. Na segunda metade do século XVIII, ocorreu a Revolução Gloriosa, uma vez que a população das colônias britânicas residentes na América do Norte encontravam-se insatisfeitas com a alta tributação imposta pela coroa inglesa, bem como com a falta de representação direta no parlamento inglês. Os colonos iniciaram então o movimento conhecido como “*No taxation, without representation*”.<sup>5</sup>

No ano de 1789, a Revolução Francesa foi marcada pela opressão tributária. Sob essa mesma ótica, a inconfidência mineira, no mesmo ano, surge iluminada pela famigerada Derrama imposta pela Coroa Portuguesa.<sup>6</sup>

Através do breve esboço histórico é possível perceber o poder explosivo que a sanha arrecadatória e a falta de representatividade do cidadão podem desencadear em uma dada sociedade. Deste modo, observa-se que a tributação compreende fundamentalmente duas relações significativas: (i) a relação do cidadão com a sociedade, (ii) a relação do cidadão com seu governo.

Desse modo, especialmente a partir do final do século XVIII, com os episódios das revoluções americana, francesa e inglesa, a participação dos indivíduos na condução da coisa

pública passou a ser fundamental. Em relação a esse novo papel do cidadão, Sergio Assoni destaca que:

*“O exercício do poder sob esse novo paradigma foi decorrente de um contexto social também inovado, pois a sociedade passou a reclamar fórmulas institucionais que traduzissem os seus verdadeiros anseios e viabilizassem o seu atendimento, além de demandar uma relação mais intensa com os órgãos estatais, mediante a difusão dos centros decisórios responsáveis pela execução das políticas públicas”.*<sup>7</sup>

Assim, na medida em que os governos foram se desenvolvendo e as sociedades se organizando, essas relações tornaram-se mais amplas e complexas. Nesse sentido, as demandas por políticas públicas de diversas ordens (social, econômica, segurança, educação, saúde, saneamento básico, transporte, comunicação) se estenderam a camadas cada vez maiores da população<sup>8</sup>.

Com efeito, destaca-se que os recursos que possibilitam a oferta desses serviços públicos são obtidos em boa parte através da arrecadação dos tributos. Deste modo, verifica-se a importância da política fiscal na relação entre o cidadão e o Estado. A relação entre a cobrança de tributos e a alocação dos recursos provenientes dessa fonte de receita estatal, estão no coração do contrato social entre os cidadãos e o Estado<sup>9</sup>.

Nesse sentido, pesquisas indicam<sup>10</sup> que os países onde a relação entre cobrança de tributos e alocação de recursos encontra-se em desequilíbrio, costumam apresentar um baixo índice de legitimidade fiscal. Isso ocorre uma vez que os cidadãos não acreditam ou não percebem que os recursos obtidos com a cobrança de tributos são bem empregados pelo Estado. Dessa forma, os cidadãos tendem a ser mais propensos a sonegar do que a pagar os tributos. Perceba-se que a questão aqui não envolve o valor do tributo, e sim a não percepção do bom uso da receita arrecadada, ou seja a baixa legitimidade fiscal do Estado.

As mesmas pesquisas demonstram que quando há um bom nível de percepção pelos cidadãos do uso das verbas públicas, ainda que a carga tributária seja alta, o cidadão tende a aceitá-la, pois visualiza benefícios produzidos com a arrecadação, bem como usufrui dos bens e serviços oferecidos pelo Estado.<sup>11</sup>

Empiricamente verifica-se que os países com os mais baixos índices de legitimidade fiscal são os países em desenvolvimento. Sendo assim, a América Latina e o Brasil são parte fundamental desse estudo. Nesse sentido, pesquisas da *Latinobarómetro 2007/2008*<sup>12</sup> indicam os países Latino Americanos onde o contrato social entre cidadão e Estado é mais forte, justamente porque os cidadãos têm uma maior percepção do retorno dos recursos enviados ao Estado. Logo, nesse países, há uma maior propensão a se cumprir voluntariamente as obrigações tributárias.

Diante desse cenário surgem algumas questões centrais: (i) se os cidadãos estão insatisfeitos com a administração tributária (relação entre arrecadação e alocação de recursos), por que pagam tributos? (ii) Se o cumprimento voluntário das obrigações tributárias é baixo em determinado país, devido à sua baixa legitimidade fiscal, como é possível fortalecer o contrato social entre cidadão e Estado, através da administração tributária ? (iii) A democracia é importante para uma administração tributária eficiente ?

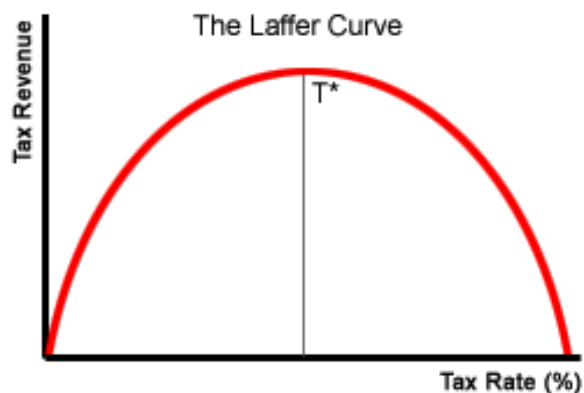
## **2. Por que os indivíduos pagam tributos?**

Um dos principais problemas enfrentados pelas administrações tributárias em todo o mundo é a evasão fiscal. Segundo Alm<sup>13</sup>, a evasão fiscal consistiria em ações intencionais e ilegais realizadas por cidadãos e empresas, com o intuito de reduzir a tributação que legalmente deveria ser recolhida aos cofres públicos.

Ao longo dos anos, muitos economistas e juristas têm-se preocupado com a razão da evasão fiscal e como combatê-la. A maioria dos estudos realizados leva em conta que o contribuinte sempre irá buscar a maximização do próprio interesse, e que a evasão fiscal ocorrerá com base em um julgamento racional entre as chances de detecção e punição estatal, e a chance da evasão ser bem sucedida (COWELL, 1990)<sup>14</sup>. O modelo standard de *compliance*<sup>15</sup> apresentado por Allingham, Sadmo e Yitzhaki postula que à medida em que se aumenta a probabilidade de uma auditoria ou de multa, aumenta-se também o *tax compliance*. Para esse modelo, conhecido como *economics of crime*, a melhor forma de a Administração Tributária agir, seria investir e aprimorar o seu *enforcement*, uma vez que o cidadão pagaria suas obrigações tributárias só e somente só com base no binômio detecção e punição<sup>16</sup>.

Ocorre que, muitas das vezes, as penalidades, se muito severas, podem ocasionar a criação de um *modus vivendi* onde a corrupção e o suborno imperam. Assim, ao invés de

aumentar as receitas, o governo acaba recebendo menos e deteriorando a crença nas instituições públicas. Em termos mais técnicos, existe na economia o conceito da Curva de Laffer. Segundo o seu autor, conforme aumentam-se as alíquotas dos impostos, aumenta-se também a arrecadação total. Todavia, essa relação proporcional entre aumento de alíquota e aumento de arrecadação, só se mantém até certo ponto. A partir do ponto máximo da curva (T), a relação entre aumento de alíquota e aumento de arrecadação torna-se inversamente proporcional, ou seja, o aumento da alíquota torna-se improdutivo. A partir desse ponto, além da queda da arrecadação há o iminente risco de revoltas sociais como as apresentadas.



17

No entanto, em uma perspectiva contemporânea das administrações tributárias modernas, estudiosos como Richard Bird e James Alm têm trazido novas dimensões em relação a como os contribuintes vêm a evasão fiscal, bem como a administração tributária pode influir no aumento do *tax compliance*, ou seja, no aumento do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

Atualmente, o tema da moral tributária e do *tax compliance* tem recebido grande destaque e exercido grande influência nos estudos sobre as administrações tributárias modernas. Sob essa nova ótica, as administrações tributárias mais eficientes tendem cada vez mais a pautar suas ações na transparência e confiança com os contribuintes.<sup>18</sup>

Diante desse prisma, o professor australiano James Alm, propõe uma nova visão sobre o problema da evasão fiscal. Para o autor, o “*puzzle of tax compliance*” deve ser observado sob um novo prisma, já que a grande maioria dos cidadãos, apesar de não gostarem de pagar tributos, cumprem voluntariamente as suas obrigações tributárias ainda que a fiscalização seja ineficaz e

as chances de detecção da evasão sejam ínfimas. Na maioria dos países, a porcentagem de indivíduos auditados chega a ser menor que 1% da população<sup>19</sup>, bem como as sanções aplicadas à evasão geralmente configuram uma porcentagem sobre a tributação não paga. Nesse sentido, Alm conclui que modelo de administração tributária apresentado pela maioria dos países daria ensejo para uma evasão muito maior do que a evasão que realmente ocorre, uma vez que as altas taxas de *compliance* seriam inconsistentes com um comportamento racional dos contribuintes<sup>20</sup>. Logo, o “*puzzle of tax compliance*” nos encaminha para a questão chave levantada pelo autor, “*Why people pay taxes ?*”<sup>21</sup>.

O autor, através de pesquisas empíricas, demonstra que o cumprimento de normas tributárias não pode ser inteiramente explicado por elementos econômicos, haja vista que mesmo em países com um baixo índice de *tax compliance*, ainda sim, a evasão nunca alcança os níveis previstos por uma análise puramente econômica. Caso os contribuintes pautassem o cumprimento das obrigações tributárias exclusivamente com base em fatores econômicos, poderia se imaginar que os contribuintes (compreendidos sempre como indivíduos racionais e utilitaristas) não declarariam virtualmente nenhuma renda. Todavia, essas mesmas pesquisas demonstram que há um número substancial de indivíduos que pagam tributos independentemente de incentivos financeiros. Diante dos resultados encontrados em sua pesquisa, Alm entende que haveria uma moral tributária ou *tax morality* que influencia os cidadãos na decisão de cumprir ou não suas obrigações tributárias. A *tax morality* ou *tax morale* seria para o autor a ação voluntária de cumprir as obrigações tributárias.

Destarte, o autor defende que alguns fatores são determinantes para o aumento do *tax compliance*, tais como<sup>22</sup>: (i) a atmosfera que envolve o cumprimento de obrigações tributárias, ou seja, a percepção que os próprios contribuintes têm de outros contribuintes, em relação à maioria dos cidadãos serem cumpridores ou descumpridores das obrigações tributárias; (ii) a percepção do cidadão de representatividade e redistribuição por parte do governo em relação à receita arrecadada com os tributos; (iii) a percepção da corrupção e da prestação de serviços públicos pelas instituições governamentais; (iv) a preocupação das instituições governamentais em atender necessidades particulares dos indivíduos (*responsiveness*).<sup>23</sup>

Assim, à luz desses fatores determinantes no aumento do *tax compliance*, os modelos de administrações tributárias em todo mundo, que atuam seguindo o modelo básico de *compliance*, não alcançam os diversos outros elementos não econômicos que influenciam no cumprimento



voluntário das obrigações tributárias. Para esse modelo *standard* de *compliance*, onde o contribuinte é sempre visto pelo Fisco como um potencial fraudador<sup>24</sup> os problemas centrais de uma administração tributária seriam identificar, controlar e punir os contribuintes que fraudarem ou que não cumprirem suas obrigações<sup>25</sup>. Nesse modelo de administração tributária, os instrumentos utilizados para majorar a arrecadação estão sempre focados em estratégias para maximizar a detecção e a punição da evasão fiscal.

Apesar de enfatizar que o *enforcement* estatal é um instrumento importante e necessário na administração tributária, Richard Bird argumenta que nem todos os problemas das administrações tributárias podem ser resolvidos pela “*Tax Police*”<sup>26</sup>. Existem extensas pesquisas demonstrando que há muito a ser ganho quando a administração tributária deixa de lado o paradigma do crime, e passa a enxergar o contribuinte como um cliente, utilizando-se do chamado “*paradigma do serviço*” proposto pelo autor.<sup>27</sup>

A proposta de Bird é a de que as administrações tributárias passem a aplicar o “paradigma do serviço”. Esse novo padrão se instauraria através de múltiplas ações dirigidas a estimular o cumprimento de normas tributárias de uma forma mais eficiente e legítima, reduzindo e aclarando as incertezas e ambiguidades da legislação. A proposta de aplicação do “paradigma do serviço” fundamenta-se na necessidade de reconhecimento do papel de instituições sociais na composição dos fatores que motivam o *tax compliance*. Trata-se de levar a sério a complexidade de aspectos capazes de mover a ação individual<sup>28</sup>. Caso contrário, adverte Alm, “*tax administration must recognize that it can erode the ethics of taxpayers by its own decisions*”<sup>29</sup>.

A mudança de paradigma proposta pelos autores altera fundamentalmente o ponto de partida das ações das administrações tributárias. No modelo *standard* de *compliance*, o contribuinte seria sempre um potencial criminoso e a administração tributária teria que pautar suas ações em alcançar maior capacidade de detecção e punição. Contudo, o “paradigma do serviço” enxerga a administração tributária além dos fatores puramente econômicos. Ainda que reconheça a importância do *enforcement* governamental, essa nova perspectiva permite ações variadas das administrações tributárias, que passam a preocupar-se também em construir um relacionamento de maior cooperação e confiança com os contribuintes<sup>30</sup>. Sobre esse novo modelo de administração tributária, Richard Bird afirma que “*This picture is not as simple as the*

*conventional economic model of tax evasion, where penalties and probabilities of detecting evasion are seen as driving taxpayer compliance decisions*<sup>31</sup>”.

Logo, ações das administrações tributárias voltadas ao aumento do *tax compliance* fundadas exclusivamente na detecção e punição da evasão fiscal, podem ser razoáveis como ponto inicial, mas não são um bom ponto de chegada. Segundo Alm, é mais eficiente utilizar uma abordagem multifacetada, sensível ao amplo leque de motivações reais que explicam por que as pessoas pagam tributos.<sup>32</sup> Nesse sentido, o fortalecimento e estreitamento do relacionamento entre Fisco, contribuintes e intermediários é uma das recomendações para administrações tributárias mais enfatizadas pela OCDE<sup>33</sup>.

Por fim, através dos estudos empíricos realizados, observa-se que quanto mais o Fisco preste assistência, haja com transparência, respeito a capacidade contributiva, seja responsivo às necessidades dos contribuintes, esteja aberto a uma relação mais cooperativa e menos coercitiva com os contribuintes, mais se conseguirá desenvolver o *tax compliance* através do significativo aumento da *tax morality*.<sup>34</sup> Assim, o pressuposto por trás da pergunta “*Why people pay taxes*” é o de que um governo e instituições legítimas são mais eficientes do que um Estado que baseie sua administração tributária exclusivamente no *enforcement*, à luz do modelo “*economics of crime*”.

### **3. Administração Tributária Eficiente e Democracia: Reconstrução e Fortalecimento do Contrato Social**

A tributação é o meio pelo qual as receitas fluem do setor privado para as mãos do governo. Essa transferência de rendimentos tem como objetivo financiar gastos públicos em benefício da sociedade. Sob esse prisma, qualquer definição de tributação pressupõe algum tipo de relação contratual entre o pagador e o recebedor<sup>35</sup>. Assim, como visto anteriormente, a tributação une os cidadãos ao governo em um contrato social onde, por lei, todos os cidadãos devem cumprir suas obrigações tributárias e o governo deve investir a arrecadação desses tributos no melhoramento da sociedade. Deste modo, é possível afirmar que “*the way taxes are levied and resources allocated is at the heart of social contract*”<sup>36</sup>.

Assim, qualquer proposta de reconstrução ou fortalecimento desse contrato social, deve, necessariamente, abarcar o estudo da administração tributária. Sob a ótica dessa relação contratual, a melhor maneira de fortalecer o contrato social<sup>37</sup> entre cidadão e Estado é através da

transparência da alocação dos recursos obtidos com arrecadação tributária, bem como com a melhora das condições de vida das parcelas da população “visíveis” e “invisíveis”. A melhora ocorreria uma vez que os cidadãos passam a perceber a melhoria no emprego do dinheiro público e, portanto, tornam-se mais propensos a financiar o Estado, uma vez que acreditam que assim estarão financiando uma condição de vida melhor para si mesmos. Atualmente, como as pesquisas empíricas demonstram, os cidadãos latino-americanos têm se comportado como “clientes insatisfeitos”<sup>38</sup> em relação à contraprestação oferecida pelo Estado.

Sob a perspectiva histórica inicialmente apresentada, e a visão apresentada por Tom Tyler,<sup>39</sup> percebe-se que, mais do que benefícios materiais, as pessoas anseiam que autoridades lhes forneçam evidências de que são membros de valor de um grupo. Portanto, receber um tratamento justo em um procedimento é importante para os cidadãos, pois expressa respeito e inclusão do grupo por parte das instituições. Isto provoca sentimentos favoráveis de dignidade pessoal e auto-estima.

Corroborando esse entendimento, Alm cita que pesquisas empíricas revelam que “*people will not pay their taxes if they dislike the way their taxes are spent, if they feel they have no say in the decision process, if they feel that government is unresponsive to their wishes, or if they feel that they are treated unfairly by government*”<sup>40</sup>.

Nesse sentido, Richard Bird e Benno Trogler também defendem que “*there is some evidence that taxpayers have a higher willingness to pay taxes if institutional conditions are strong and if taxpayers are satisfied with government activities*”<sup>41</sup>.

Segundo essa linha de pensamento, Benno Torgler<sup>42</sup>, argumenta ainda que a *tax morality* ou *tax morale* dependerá, necessariamente, da percepção do cidadãos da qualidade das instituições governamentais. Logo, instituições que observam e respeitam as preferências e necessidades dos cidadãos terão um maior suporte destes. Para o autor, um governo que comprometa-se com regras democráticas, impõe restrições ao seu próprio poder, e portanto, envia um sinal aos contribuintes de que eles são vistos como pessoas importantes e responsáveis dentro da sociedade. Essa relação fortalece o contrato social entre Estado e cidadão. Nesse sentido, o autor afirma que “*Strong evidence has been found that direct democracy significantly influences tax morale*”<sup>43</sup>. Isso ocorre uma vez que, quanto mais os cidadãos percebem o sinal enviado pelo Estado de que suas preferências e necessidades têm sido observadas no processo político, mais os cidadãos tenderão a participar e envolver-se nas decisões políticas, fazendo com

que, conseqüentemente, a relação entre Fisco e contribuinte nas administrações tributárias seja cada vez mais baseada na transparência e confiança.

Diante dos resultados apresentados no *Latinobarómetro* 2007/2008, alguns autores chegaram a questionar se não teria ocorrido uma ruptura do contrato social<sup>44</sup> na América Latina. Essa visão é justificada pelos altos índices de desigualdade e pelos baixos índices de qualidade dos serviços públicos em geral. Nesse sentido, Torgler aponta que a América Latina apresenta um índice significativamente baixo de *tax morality*. Uma das justificativas apresentadas pelas pesquisas do *Latinobarómetro* e do *World Values Survey* para esse resultado é a corrupção e o *lack of honesty*.

O índice “*Corruption Perceptions*” organizado pela *Transparency International* tem como objetivo analisar a transparência, reconstrução da confiança no Estado, combate à corrupção e *accountability*. Na classificação do índice, o Brasil apresenta-se no 69º lugar<sup>45</sup>, logo atrás de Ruanda, Samoa, Gana, Namíbia e Kuwait.

Nessa esteira, um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT<sup>46</sup> constatou que o brasileiro é o cidadão que tem os piores serviços públicos em proporção aos impostos que paga. O estudo sobre a Carga Tributária/PIB X IDH relaciona informações de 30 países com maior arrecadação tributária do mundo em relação ao retorno de benefícios à população.

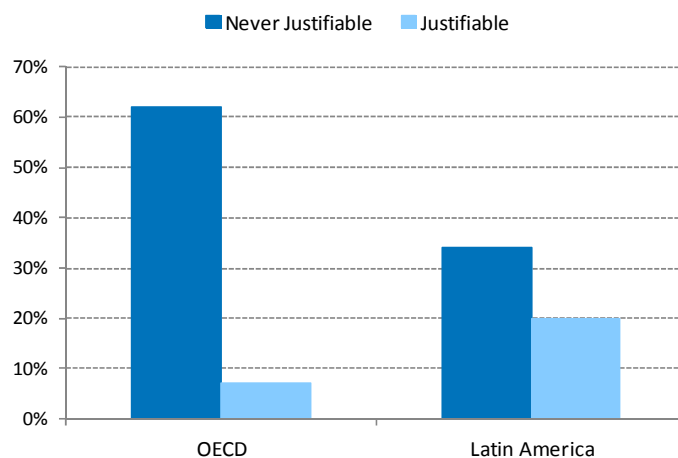
Ora, é através da correta aplicação das receitas alcançadas com a arrecadação de tributos é que podemos proporcionar um redistribuição de oportunidades aos cidadãos. A título de ilustração, o relatório “*Tax Us if You Can: Why Africa Should Stand Up for Tax Justice*” do *The Tax Justice Network – Africa 2011*<sup>47</sup> demonstra que a tributação e uma administração tributária eficiente seriam fundamentais no sucesso e desenvolvimento do continente africano. Todavia, o relatório também aponta que, para que isso ocorra, alguns obstáculos deveriam ser superados, tais como corrupção, serviços deficitários, muitos incentivos fiscais e economia informal.

Deste modo, Stephen Munga observa esses obstáculos geram uma consequência extremamente gravosa à *tax morality*. Segundo o autor, devido aos baixos índices de redistribuição das receitas arrecadadas com os impostos, os indivíduos não relacionam o pagamento de tributos com a melhora de serviços públicos e instituições governamentais. Deste modo, os cidadãos não se sentem motivados a cumprir espontaneamente suas obrigações tributárias. Além de tal situação não corroborar para uma relação de transparência e confiança

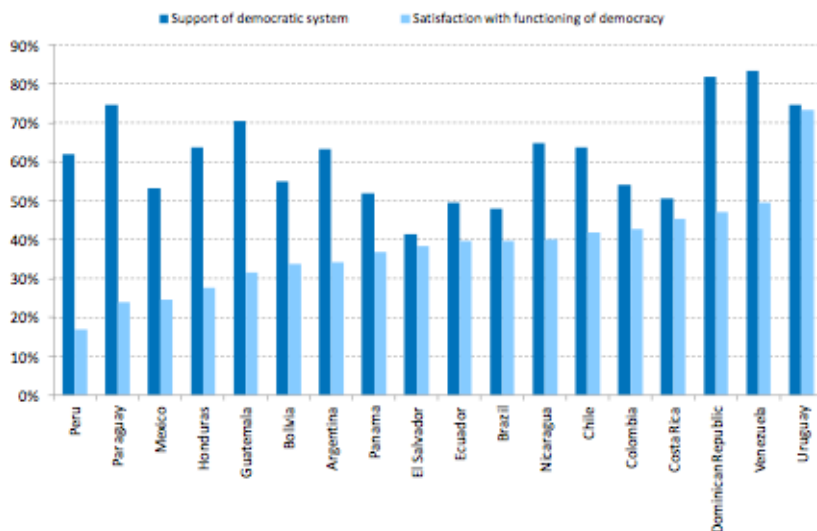
entre Fisco e contribuinte, ela leva o Estado a gastar muito com as suas ferramentas de *enforcement*, uma vez que um baixo índice de *tax morality* reflete em um baixo índice de *tax compliance*. Nesse sentido, Richard Bird adverte “*Nonetheless, services to taxpayers that facilitate reporting, filing and paying taxes, or that impart education or information among citizens about their obligations under the tax laws are often as or more cost-effective in securing compliance than measures such as auditing and penalties, which are more directly designed to counter noncompliance*”.<sup>48</sup>

As pesquisas realizadas por Daude e Melguizo<sup>49</sup> ratificam a ideia de uma baixa legitimidade fiscal na América Latina. Os dados apresentados demonstram que apenas 34% dos cidadãos latino-americanos entendem a evasão fiscal como um conduta “sempre errada”; nos países da OCDE, esse índice sobe para 62%. Essa informação reflete o baixo índice de *tax morale* dos países latino-americanos.

### Tax morale in Latin America and OECD countries ("Do you think cheating on taxes is justifiable?")



Daude e Melguizo<sup>51</sup> também pontuam que o índice de países Latino-americanos que adotam o regime democrático é alto, bem como o apoio da população a esse regime. Todavia, o índice de satisfação com o funcionamento da democracia nos países da América Latina ainda é muito baixo, o que faz com que a *tax morality* seja ainda mais baixa.



Nesse sentido, os autores acreditam que a democracia ainda precisa se consolidar nos países Latino-americanos. À luz dos dados apresentados, a superação evolutiva dos nossos dias é a de deixar de ser democracia puramente representativa, para se tornar uma democracia participativa.<sup>53</sup>

Assim, outras pesquisas empíricas demonstram que a percepção da qualidade de governança e a qualidade das instituições do governo afeta a vontade/disposição dos contribuintes em cumprir com suas obrigações.<sup>54</sup> A partir da análise de inúmeras pesquisas sobre o tema em todo o mundo, conclui-se que os contribuintes não tem nenhum problema ético/moral em não pagar os seus tributos quando seus governos são corruptos. Ou seja, a percepção do cidadão em relação ao seu governo é fundamental para a sua decisão de cumprir ou não suas obrigações tributárias<sup>55</sup>.

Sob o prisma do paradigma do serviço, uma administração tributária eficiente deve desempenhar sua função arrecadatória de maneira: espontânea, cooperativa, eficiente, simples e transparente. Preocupada em manter-se atualizada e disponível ao diálogo com o contribuinte. Nesse sentido, como bem expõe Emir Sader *“Quando as demandas da cidadania se transformam em políticas públicas, a participação política encontra os seus canais de realização”*.<sup>56</sup>

Algumas experiências ao redor do mundo demonstram que o elemento principal para uma administração tributária eficiente é um claro reconhecimento da sua importância nos mais altos níveis da esfera política, bem como a vontade de incentivar boas práticas na administração tributária, ainda que politicamente isso seja difícil. Ocorre que muitos países, diante da sanha de

arrecadar cada vez mais tributos, a exemplo dos governantes apresentados no histórico introdutório, não realizam investimentos políticos e financeiros para prover e administrar um sistema tributário eficiente. No que tange à importância da vontade política no processo de aprimoramento das administrações tributárias, Bird chega a dizer que *“If the political will is there, the techniques needed for effective tax administration are not a secret”*<sup>57</sup>.

Outros pontos trazidos pelo autor também são fundamentais para que se tenha uma administração tributária eficiente, tais como<sup>58</sup>: (i) *facilitating compliance*; (ii) *enforcing compliance and reducing tax evasion*; (iii) *improving governance to reinforce the legitimacy of the tax system*.

O primeiro aspecto diz respeito à preocupação do Fisco em desenvolver ferramentas que facilitem o cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte. No que tange ao segundo ponto, o Estado deve ter meios de coagir o contribuinte a cumprir suas obrigações. Ressalte-se que o *enforcement* não deve ser a ferramenta exclusiva, mas sim complementar da administração tributária. Em relação ao terceiro ponto, o autor reforça que nenhum governo pode esperar um alto índice de *tax compliance*, se os contribuintes acreditam que a estrutura tributária é injusta e turva, ou que os recursos coletados com os tributos não são utilizados de forma transparente, eficaz e em proveito da sociedade.

Nesse diapasão, merece atenção as colocações de Sérgio Assoni Filho *“O trânsito de informações entre Estado e sociedade civil causa uma recíproca aproximação que é ativadora da cidadania. Nesse sentido a transparência e o exercício visível do poder, além de ampliar quantitativamente e qualitativamente a participação cidadã na tomada de decisões políticas, também rompe com o isolamento estatal, uma vez que as estruturas de poder são inseridas na vida cotidiana dos indivíduos”*<sup>59</sup>.

Sob a nova ótica trazida pelo paradigma do serviço, o poder estatal, compartilhado pelos cidadãos, acaba por transformar a figura do Estado, que deixa de ser um terrível e insuperável “Leviatã”, para ser um instrumento apto à apuração da vontade da sociedade (*Responsiveness*)<sup>60</sup>.

Novamente, Sérgio Assoni traz luz à essa discussão: *“Como consequência desse avizinhar entre cidadão comum e poder estatal instituído, advém uma diafaneidade do exercício do poder e um enorme aprendizado democrático, pois se mostra solo fértil à ativação da cidadania uma sociedade qualificada como participativa, enquanto sinônima do entrelaçamento da responsabilidade no plano governamental com o engajamento no plano social”*.<sup>61</sup>

Em resumo, Richard Bird acredita que não há um modelo *standard* que assegure uma administração tributária eficiente em todos os países. Os países apresentam diferentes níveis de *tax compliance*; esses diferentes níveis retratam não só a eficiência arrecadatória da administração tributária de um país, mas também a posição e a percepção dos contribuintes em face à tributação e ao governo. Comprovadamente, as atitudes do governo e suas instituições afetam as intenções dos contribuintes através da *tax morality* e as intenções dos contribuintes afetam os comportamentos destes. Conclui-se, portanto, que aumentar índices de cumprimento de normas tributárias (*tax compliance*) requer focar primariamente em melhorar instituições sociais e especialmente, em alinhar ações de administrações tributárias e normas sociais. É fundamental compreender que o conteúdo de normas sociais não é imutável e que a atuação de administrações tributárias pode vir a modificá-las<sup>62</sup>.

Certamente que reescrever a realidade é tarefa árdua, principalmente quando se trata de induzir aos contribuintes que cumpram suas obrigações tributárias espontaneamente. Tal tarefa torna-se ainda mais difícil quando nos deparamos com países que possuem instituições fracas, baixos salários para os servidores públicos, ambiguidades e inseguranças no sistema legal, desconfiança e falta de transparência do governo. Nesse sentido, é preciso afastar a ideia de que a administração tributária é um jogo de apostas ou o dilema do prisioneiro, onde alguns contribuintes sempre pagam, outros sempre fraudam e alguns que fraudam, quando acham que não serão descobertos<sup>63</sup>.

Com efeito, as pesquisas apresentadas nesse estudo ensinam que o *tax compliance* aumenta na medida em que o contribuinte percebe a realização de uma boa governança (inclua-se no conceito de boa governança um sistema tributário justo, um governo que ofereça bens e serviços em contraprestação das receitas obtidas, e um sistema político não corrupto). Assim, há uma melhoria significativa no *tax compliance* quando os contribuintes enxergam o pagamento de tributos como uma forma justa de trocas fiscais (quando os serviços prestados pelo governo são amplamente reconhecidos como bons serviços e também, quando as decisões emanadas pelos órgãos do governo na realização desses serviços é vista como transparente e justa). Logo, uma boa governança, aliada a uma administração tributária preocupada com ações pautadas pela transparência, *accountability*, responsividade e confiança, são a chave do modelo de *Smart Tax Administration* proposto.



#### 4. Administração Tributária, Direito e Desenvolvimento

O Direito não diz respeito apenas a operações lógico-formais, mas trata também de problemas das áreas econômica, social e política<sup>64</sup>. Também não é possível entender nossas instituições nem nossas leis, sem encontrarmos os devidos contextos históricos e culturais que lhes dão fundamento e sustentação. Logo, não há direito sem história.

Nesse sentido, Kamen Daron Acemoglu<sup>65</sup>, apresenta um profundo estudo empírico sobre as origens coloniais e os efeitos no desenvolvimento econômico. Seu estudo conclui que diferentes tipos de colonização implicam distintos desenhos institucionais<sup>66</sup>. De um lado, nas origens de países como os Estados Unidos, o Canadá e a Nova Zelândia, encontramos colônias de povoamento em que o Estado surgiu a partir da ordem social, e que se tornaram modelos do respeito às instituições, à propriedade e à ideia de Estado de Direito. De outro, tantos outros países da África e da América Latina, que funcionaram como colônias de exploração, em que o Estado surgiu, artificialmente, de cima para baixo, com o único objetivo de extrair riquezas sob o domínio da força da metrópole.

Apesar da herança histórica, é preciso evoluir. Nesse sentido, os estudos realizados por David Trubek acerca do Direito e Desenvolvimento devem ser instrumento para apresentar novas relações entre variáveis e conceitos, novas possibilidades para a teoria e a ação prática<sup>67</sup>. Nesse diapasão, é preciso ter em mente que as instituições são criações humanas e, portanto, falhas e mutáveis. Assim, a diretriz da doutrina do Direito e Desenvolvimento busca encontrar dentre as inúmeras variáveis e conceitos qual o melhor desenho para as instituições diante dos problemas práticos enfrentados pelo direito. Nesse estudo, percebe-se que algumas das fissuras encontradas no desenho institucional das administrações tributárias estão relacionadas com a moral tributária e conseqüentemente com o *tax compliance*.

Ilustrando essa fenda nas administrações tributárias, temos o exemplo dado por Adam Przeworski<sup>68</sup> “*Suponha que estamos jogando basquete. Há duas equipes, algumas regras perfeitamente universais e um árbitro imparcial para aplicá-las. Mas um dos times é composto por jogadores com mais de dois metros de altura e o outro por pessoas como eu, que mal excedem um metro e sessenta. O resultado do jogo está predeterminado. As regras tratam todos*

*por igual, mas o resultado depende apenas dos recursos que os participantes trazem para o jogo”.*

Essa situação expressa exatamente o que acontece em modelos de administração tributária que seguem o modelo básico de *compliance*. Como o foco da atuação institucional é apenas a detecção e a punição dos fraudadores, todas as ações da administração tributária têm como premissa o fato de que o contribuinte é um potencial criminoso, em outras palavras, nesse modelo de administração tributária, *“o resultado do jogo está predeterminado”*. Daí a importância de se enxergar a administração tributária à luz da *tax morality* e do paradigma do serviço.

A mudança na relação entre Fisco e contribuinte enseja também uma mudança na forma como o contribuinte percebe a atuação do Estado. Deste modo, apresenta-se um novo desenho institucional de administração tributária calcada na transparência, confiança, responsividade, *accountability* e democracia<sup>69</sup>.

Nesse contexto, Sergio Assoni chama a atenção para o fato de que *“implícita à ideia de um governo considerado democrático está a existência de um arcabouço institucional”*<sup>70</sup>. Assim, o autor destaca que a palavra *democracia* teria uma tríplice significação, tendo em vista dizer respeito, concomitantemente, a uma forma de governo, a um sistema de valores, e à uma organização institucional.

À luz do arcabouço institucional proposto por Assoni, Adam Przeworski complementa que *“sem mudança institucional o novo caminho para o desenvolvimento não pode ser perseguido”*<sup>71</sup>.

Nesse sentido, essa mudança entre o paradigma do crime para o paradigma do serviço é fundamental para que não existam jogadores maiores do que outros. Todos devemos ter a mesma altura na relação contratual entre cidadão e Estado.

A ideia de aproximar a relação entre administração tributária, democracia e desenvolvimento, está ligada ao juízo de que se os diferentes aspectos do desenvolvimento não forem considerados de forma conjunta e simultânea na análise teórica e na prática, cada um destes aspectos podem acabar tolhidos.<sup>72</sup> Logo, não é possível uma análise isolada da administração tributária, sob pena de se realizar um estudo estéril.

O conector entre a administração tributária e o Direito e Desenvolvimento se traduz no sentido de que as instituições têm a responsabilidade de aplicar o direito e assim o fazem. Assim,

o direito acaba por caracterizar-se como aquilo que as instituições determinam como direito e não aquilo que abstratamente imagina-se que o direito é. Deste modo, ao se propor uma nova arquitetura institucional para a administração tributária, estar-se-á propondo não só um aprimoramento da arquitetura institucional, mas também, uma melhora na aplicação do direito.

Sob essa ótica, verifica-se que quando a legitimidade fiscal de um país é baixa, o problema tende a ser mais no sentido do mau funcionamento das instituições do que na necessidade de novas instituições. Em outras palavras, é preciso fazer com que as instituições e consequentemente o direito já existentes, passem a funcionar de uma maneira melhor.

Para que isso seja possível, é fundamental ter em mente a importância da governança. Através dela é possível transformar o direito, permitindo a criação de um sistema jurídico diferente do tradicional e herdado *top-down command and control systems*<sup>73</sup>. Diante da preocupação com uma boa governança, uma administração tributária calcada na transparência, confiança, responsividade, *accountability* e democracia, é fundamental para que não vislumbremos o abismo do chamado “*extrativismo fiscal*”. Segundo Acemoglu o *extrativismo fiscal* é o sistema impositivo em que o Estado utiliza a lei como instrumento de força para extrair riquezas da sociedade, submetendo os cidadãos ao risco da expropriação, desrespeitando o direito de propriedade e a ideia de Estado de Direito.

Em outras palavras<sup>74</sup>, “*o extrativismo fiscal é o regime em que o Estado submete sociedade e economia num ciclo vicioso e autista em que a lei é utilizada como instrumento de poder de arrecadação de tributos, mas sem qualquer contrapartida jurídica vinculando tributação com o oferecimento de serviços públicos. Não se paga tributo para exercer direito sobre a prestação de serviços públicos, paga-se porque a Constituição autoriza, a lei prescreve e o Auto de Infração determina: é o império do direito com o obsessivo objetivo de arrecadar*”.

Em sentido oposto ao do extrativismo fiscal, mas em harmonia com as teorias de Alm, Torgler e Bird, é o exemplo dado pela administração tributária da Austrália. O exemplo australiano merece ser destacado uma vez que seus resultados reforçam a doutrina da moral tributária, bem como a aplicação do paradigma do serviço.

O caso australiano exhibe estratégias inovadoras, capazes de afetar positivamente normas sociais e de gerar um diálogo produtivo como diversos setores da sociedade<sup>75</sup>.

A mudança no modelo australiano teve início em 1996, quando a *Australian Taxation Office (ATO)* criou a *Cash Economy Task Force*. Essa “força tarefa” tinha como desafio

examinar questões relativas ao cumprimento de normas tributárias na Austrália e fazer recomendações para que fosse alcançada uma melhora no cumprimento das obrigações tributárias. Os trabalhos apresentados pela *Cash Economy Task Force* concluem que um aprimoramento das estratégias de *enforcement* requerem o encorajamento da obediência voluntária à legislação tributária por meio da criação de um ambiente regulatório participativo e cooperativo.

O primeiro relatório apresentado à *Australian Taxation Office - ATO* apontava nas seguintes direções<sup>76</sup>: (a.) *Trabalhar em conjunto com fiscais, empresários, grupos comunitários e outras agencias governamentais para compreender melhor as questões estruturais e fatores motivadores que sustentam a cash economy; (b.) Desenvolver iniciativas bem direcionadas e efetivas para o cumprimento de obrigações tributárias (compliance) com o propósito de aumentar a confiança comunitária no sistema fiscal; (c.) implementar um programa de comunicação para tornar público os custos para a comunidade do cash economy de modo a desafiar a percepção da comunidade de que “não pagar impostos é aceitável”; (d.) trabalhar cooperativamente com fiscais, indústria, grupos comunitários e outras agências em iniciativas referentes ao cash economy; (e.) assegurar-se de que os funcionários da ATO possuem habilidades adequadas e acesso a treinamento para atuar nos programas.*

O propósito da abertura ao diálogo realizada pela ATO era tornar a administração tributária australiana mais sensível a forças do mercado, e lhe permitir desenvolver regimes regulatórios flexíveis, que reconheçam as diferenças entre os diversos segmentos<sup>77</sup>.

Essa mudança na relação entre Fisco e contribuinte permitiu que a administração tributária australiana compreendesse os elementos estruturais do seu sistema tributário. A partir desse conhecimento foi possível definir, por exemplo, quais eram as áreas de maior risco em que a intervenção da ATO seria necessária, bem como quais eram as áreas de menor risco em que a tributação poderia ser menos regulada e os custos de cumprimento das obrigações tributárias poderiam ser reduzidos. Destaca-se que este tipo de atuação é capaz de legitimar a aplicação de medidas fortes pela administração tributária<sup>78</sup>, já que estas ações podem ser justificadas pelo fato de que medidas mais brandas se mostraram mal sucedidas na tarefa de mudar o comportamento do contribuinte.

Outra estratégia utilizada pela administração tributária australiana para facilitar o diálogo entre Fisco e contribuintes, foi a criação do *Board of Taxation*. Esse grupo foi criado

pelo governo australiano, para auxiliar a ATO e o Tesouro a por em prática este novo modelo. O *Board of Taxation* tem a função de aconselhar e auxiliar o Tesouro australiano de modo a garantir que os processos de tomada de decisão e de implementação de políticas tributárias sejam mais participativos e sensíveis às peculiaridades dos contribuintes afetados. Seu dever é conduzir trabalhos de avaliação participativa do sistema tributário; em outras palavras, o *Board of Taxation* busca intermediar o diálogo entre administração tributária e contribuinte.

Nesse sentido,<sup>79</sup> *“a postura do Board of Taxation é ativa e prospectiva: solicita que contribuintes (nomeadamente aqueles que são diretamente afetados pelas normas discutidas em projetos específicas) participem da elaboração de avaliações, compareçam a reuniões para discussão sobre os rumos de políticas fiscais e, ainda, nos “papers” que prepara, formula perguntas dirigidas a compreender o que contribuintes tem a dizer sobre os efeitos de uma determinada política fiscal em seus negócios”*.

Assim, através dos estudos de Alm e Bird, é possível compreender a arquitetura das administrações tributárias sob uma nova perspectiva, que envolve não só as instituições envolvidas nessa administração, mas também (i) novos arranjos no relacionamento e na transparência entre Estado e cidadão; (ii) o fortalecimento do contrato social; (iii) a percepção dos contribuintes em relação a utilização das receitas tributárias; (iv) governança pública; (v) *accountability* e (vi) a moral tributária.

Ao apresentar o paradigma dos serviços e da confiança, bem como o modelo de administração tributária da Austrália, não se tem a pretensão de sugerir um modelo abstrato de administração tributária com validade universal e que possa ser aplicado a realidades sociais diversas. Os projetos de Direito e Desenvolvimento devem adotar *“no lugar da “verdade” de um modelo abstrato, a construção de modelos singulares que respeitam as peculiaridades de cada sociedade; ao invés da imposição de ações padronizadas, a busca de estratégias locais e abertas à participação; em suma, a reflexão sobre o Direito e Desenvolvimento se torna plural e descentrada”*<sup>80</sup>. Nesse sentido, nos filiamos ao entendimento de David Trubek em relação ao novo Direito e Desenvolvimento. Segundo o autor, *“Deixemos os pacotes de reformas prontas em casa, mas não abandonemos a ideia de reforma”*<sup>81</sup>.

## 5. Conclusão:

Ao observar o contexto histórico da tributação ao longo das sociedades, percebe-se que a relação entre Estado e contribuinte é tão antiga quanto a própria história das civilizações. Antiga também a discussão entre Tributação e representatividade. Através desse estudo procurou-se demonstrar que para um aumento no índice de *Tax Compliance* é preciso que o Estado se preocupe em adotar uma nova postura diante dos contribuintes. Esse novo modelo de administração tributária tem como fundamento o desenvolvimento da moralidade tributária e a adoção do paradigma do serviço.

À luz desse novo modelo de relacionamento entre Fisco e contribuinte, a responsabilidade, *accountability*, confiança e transparência, permitem que a tributação possa ser entendida como uma forma de reforçar o contrato social entre cidadão e governo. Outro ponto importante trazido por esse modelo é a possibilidade de se estabelecer uma democracia participativa, ao invés de mantermos o modelo de democracia puramente representativa. Sob essa ótica, a participação cidadã na condução dos negócios públicos é decorrente da aplicação tanto do princípio democrático, quanto do princípio da transparência.<sup>82</sup>

Em resumo, não há uma receita secreta que assegure uma administração tributária eficiente em todos os países. Os países apresentam diferentes níveis de *tax compliance*. Esses diferentes níveis de *compliance* retratam não só a eficiência da administração tributária de um país, mas também a percepção dos contribuintes em face à relação da alocação dos recursos provenientes da tributação e os benefícios oferecidos à sociedade pelo governo. As atitudes do governo afetam as intenções dos contribuintes, e as intenções dos contribuintes afetam os comportamentos destes, haja vista o exemplo australiano.

Deste modo, verifica-se que o desenvolvimento jurídico não é constituído apenas pela lei que o sistema judicial formalmente aceita e declara. O desenvolvimento jurídico deve, “*constitutivamente, aperfeiçoar, a capacidade das pessoas e sua liberdade para exercer os direitos e garantias associados ao progresso jurídico*”<sup>83</sup>.

Atualmente, um dos piores problemas dos *policy makers*, em países em transição, ou em países em desenvolvimento, é encorajar um alto nível de *tax compliance*<sup>84</sup>. Nesse sentido, o aumento do *tax compliance* nem sempre é uma questão de aplicação de penalidades mais severas, ou realização de um número maior de fiscalizações e auditorias. Ao pesar todos os fatores que influenciam no *tax compliance*, deve-se observar que a relevância dos modelos de *compliance*

está além do ponto de vista da evasão enquanto crime financeiro. Esses modelos devem capturar o verdadeiro papel das instituições, o modo como os contribuintes enxergam o seu governo, bem como tentar entender por que as pessoas estão pagando os tributos. Assim, os remédios tradicionais para aumentar o *tax compliance* funcionarão muito melhor, se acompanhados de melhoras na governança.

O *enforcement* é uma importante ferramenta, contudo, não deve ser visto como a pedra fundamental do direito e conseqüentemente da administração tributária. Quiçá, seja a hora do direito preocupar-se em afinar sua sintonia com a eficácia social. Essa é a proposta do Direito e Desenvolvimento. Com efeito, é tempo de apresentarmos formas de aperfeiçoar essa eficácia social ao direito. Esse aperfeiçoamento pode ser vislumbrado através da melhora nas instituições, bem como através da boa governança. Nesse sentido, a proposta do paradigma do serviço e a busca por um aumento da moralidade tributária fortalecendo as relações entre Fisco e contribuintes, alinha-se à doutrina do *Law & Development*.

Assim sendo, acredita-se que a solução para alcançarmos uma administração tributária mais transparente, responsiva e confiável, não seja investir em ferramentas cada vez mais sofisticadas para identificar e punir sonegadores à luz do paradigma do crime. A sanção estatal e o exercício do *jus puniendi* é importante e necessário na administração tributária, mas não dever ser o seu objeto central. Paul Valéry chamou de “*as duas maiores invenções da humanidade: o passado e o futuro*”<sup>85</sup>.

Nesse prisma de redesenho institucional da administração tributária, talvez um primeiro e fundamental passo seja abrir os ouvidos para ouvir um clamor que ressoa desde os tempos da Revolução Gloriosa: “*No taxation, without representation*”.

---

<sup>1</sup> Cf. ADAMS, Charles. *For good and evil: The impact of taxes on the course of civilization*. 2. Ed. Lanham, New York, Toronto, Plymouth:Madison, 1999, p. 145. *apud* SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 17.

<sup>1</sup> NETO, João Mellão. *MP 232 - chegou a hora do basta!* O Estado de S. Paulo, 18 de fevereiro de 2005.

<sup>2</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Imposto sobre a renda das pessoas físicas*. Tributos em Espécie: fundamentos e elementos. Elsevier, Rio de Janeiro. 2010. p.4.

<sup>3</sup> NETO, João Mellão. *MP 232 - chegou a hora do basta!* O Estado de S. Paulo, 18 de fevereiro de 2005.

<sup>4</sup> NETO, João Mellão. *MP 232 - chegou a hora do basta!* O Estado de S. Paulo, 18 de fevereiro de 2005.

<sup>5</sup> DAUDE, Christian; MELGUIZO Ángel. *Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America*. Working paper nº294 – OECD Development Centre. September 2010. p.7.

<sup>6</sup> AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. *O Imposto sobre produtos Industrializados e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação*. Tributos em Espécie: fundamentos e elementos. Elsevier, Rio de Janeiro. 2010. p.260.

- 
- <sup>7</sup> ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência Fiscal e Democracia*. Núria Fabris. Porto Alegre: 2009. p.32-33.
- <sup>8</sup> Ibidem, p. 259.
- <sup>9</sup> DAUDE, Christian; MELGUIZO Ángel. *Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America*. Working paper nº294 – OECD Development Centre. September 2010. p.5.
- <sup>10</sup> Ibidem, p. 9.
- <sup>11</sup> DAUDE, Christian; MELGUIZO Ángel. *Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America*. Working paper nº294 – OECD Development Centre. September 2010. p. 9
- <sup>12</sup> Ibidem, p. 5.
- <sup>13</sup> ALM, JAMES e Torgler, Benno. “Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality”. *Journal of Business Ethics*, January. 2011.p.1.
- <sup>14</sup> ALM, James. SANCHES, Isabel. JUAN, Ana. *Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance*. KYKLOS, vol 48 – 1995.
- <sup>15</sup> CUMMINGS, Ronald; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael; TORGLER, Benno. Tax Morale affects Tax Compliance: Evidence from surveys and artefactual field experimete. *Journal of Economic Behavior & Organization*. N.70 – 2009. p. 448.
- <sup>16</sup> ALM, JAMES e Torgler, Benno. “Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality”. *Journal of Business Ethics*, January. 2011.p.2
- <sup>17</sup> Imagem – Investopedia. <http://www.investopedia.com/terms/l/laffercurve.asp#axzz1XH18RpoZ>. Acesso em 07/09/2011.
- <sup>18</sup> MACIEL, Everardo. Considerações Finais. Trabalho apresentado na 45ª. Assembléia Geral do CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Equador, abril de 2011. Disponível em <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacioninternacional/actividadesinternacionales/conferenciastecnicas/ponencias/1450-ponencias-conferencia-2010.html>. Último acesso em junho de 2011.
- <sup>19</sup> ALM, JAMES e Torgler, Benno. “Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality”. *Journal of Business Ethics*, January. 2011.p.1.
- <sup>20</sup> CUMMINGS, Ronald; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael; TORGLER, Benno. Tax Morale affects Tax Compliance: Evidence from surveys and artefactual field experimete. *Journal of Economic Behavior & Organization*. N.70 – 2009. p. 448.
- <sup>21</sup> ALM, JAMES e Torgler, Benno. “Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality”. *Journal of Business Ethics*, January. 2011.
- <sup>22</sup> ALM, James. SANCHES, Isabel. JUAN, Ana. *Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance*. KYKLOS, vol 48 – 1995.
- <sup>23</sup> ALM, James e MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. Tax morale and tax Evasion in Latin America (Working Paper 07-04). Georgia State University, 2007. Disponível em <http://econpapers.repec.org/RAS/pal49.htm>. Acesso em 02/09/2011
- <sup>24</sup> BIRD, Richard. *Smart Tax Administration*. The World Bank.n.36. 2010. p. 4
- <sup>25</sup> Ibidem, p. 4.
- <sup>26</sup> Ibidem, p. 4.
- <sup>27</sup> Ibidem, p. 4.
- <sup>28</sup> PACHECO, Mariana P. Fischer. RECEITA FEDERAL DO BRASIL: Historia, Desenvolvimento Institucional e Desafios para o futuro (aprendendo com a experiência Nacional e Internacional) – I Workshop do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV – Junho, 2011. p. 10.
- <sup>29</sup> ALM, James e TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 2011, p. 1.
- <sup>30</sup> PACHECO, Mariana P. Fischer. RECEITA FEDERAL DO BRASIL: Historia, Desenvolvimento Institucional e Desafios para o futuro (aprendendo com a experiência Nacional e Internacional) – I Workshop do Nucleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV – Junho, 2011. p. 23.
- <sup>31</sup> BIRD, Richard. *Smart Tax Administration*. The World Bank.n.36. 2010. p. 4
- <sup>32</sup> ALM, James e MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. Tax morale and tax Evasion in Latin America (Working Paper 07-04). Georgia State University, 2007. Disponível em <http://econpapers.repec.org/RAS/pal49.htm>. Acesso em 02/09/2011. p. 56
- <sup>33</sup> OCDE. Tackling Aggressive Tax Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives. OCDE Publicações, 2011; OCDE. Study into the Role of Tax Intermediaries. OCDE. Publicações, 2008.Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>. Último acesso em fevereiro de 2011. *Apud* PACHECO, Mariana P. Fischer. RECEITA FEDERAL DO BRASIL: Historia,



---

Desenvolvimento Institucional e Desafios para o futuro (aprendendo com a experiência Nacional e Internacional) – I Workshop do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV – Junho, 2011. p. 15.

<sup>34</sup> MACIEL, Everardo. Considerações Finais. Trabalho apresentado na 45ª. Assembléia Geral do CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Equador, abril de 2011. Disponível em <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacioninternacional/actividadesinternacionales/conferenciastecnicas/ponencias/1450-ponencias-conferencia-2010.html>. Último acesso em junho de 2011.

<sup>35</sup> MUNGA, Stephen. Inequality, Redistribution and Taxation. TFESSD Seminar Addressing Inequality – Oslo. 2011

<sup>36</sup> DAUDE, Christian; MELGUIZO Ángel. *Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America*. Working paper nº294 – OECD Development Centre. September 2010.p.5.

<sup>37</sup> Ibidem, p. 5.

<sup>38</sup> DAUDE, Christian; MELGUIZO Ángel. *Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America*. Working paper nº294 – OECD Development Centre. September 2010. p.19.

<sup>39</sup> PACHECO, Mariana P. Fischer. RECEITA FEDERAL DO BRASIL: Historia, Desenvolvimento Institucional e Desafios para o futuro (aprendendo com a experiência Nacional e Internacional) – I Workshop do Nucleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV – Junho, 2011. p. 11.

<sup>40</sup> ALM, James e TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 2011, p. 6.

<sup>41</sup> Ibidem, p. 11.

<sup>42</sup> TORGLER, Benno. *Tax Morale and Direct Democracy*. *European Journal of Political Economy*. Vol. 21. 2005. p. 530

<sup>43</sup> Ibidem,p.530

<sup>44</sup> DAUDE, Christian; MELGUIZO Ángel. *Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America*. Working paper nº294 – OECD Development Centre. September 2010.p.28.

<sup>45</sup> Corruption Perceptions Index 2010. Transparency International:the global coalisation agaisnt corruption. Disponível em:< [http://www.transparency.org/publications/annual\\_report](http://www.transparency.org/publications/annual_report)>.

<sup>46</sup> Disponível em: < [http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=13995&pagina=50](http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13995&pagina=50)>. Acesso em 12/09/2011.

<sup>47</sup> MUNGA, Stephen. Inequality, Redistribution and Taxation. TFESSD Seminar Addressing Inequality – Oslo. 2011. p.7.

<sup>48</sup> BIRD, Richard. Smart Tax Administration. The World Bank.n.36. 2010.p.4.

<sup>49</sup> DAUDE, Christian; MELGUIZO Ángel. *Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America*. Working paper nº294 – OECD Development Centre. September 2010.p.7

<sup>50</sup> Ibidem, .p.8.

<sup>51</sup> DAUDE, Christian; MELGUIZO Ángel. *Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America*. Working paper nº294 – OECD Development Centre. September 2010. p.14.

<sup>52</sup> Ibidem, .p. 14

<sup>53</sup> ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência Fiscal e Democracia*. Núria Fabris. Porto Alegre: 2009. p.70.

<sup>54</sup> CUMMINGS, Ronald; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael; TORGLER, Benno. Tax Morale affects Tax Compliance: Evidence from surveys and artefactual field experimete. *Journal of Economic Behavior & Organization*. N.70 – 2009.

<sup>55</sup> KASIPILLAI, Jeypalan; NORHANI, Aripin; AMRAN, Noor Afza. The influence of education on tax avoidance and tax evasion. *E-journal of Tax Research*. Vol. 1. n. 2. 2003.

<sup>56</sup> ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência Fiscal e Democracia*. Núria Fabris. Porto Alegre: 2009. p.63.

<sup>57</sup> BIRD, Richard. Smart Tax Administration. The World Bank.n.36. 2010. p.2.

<sup>58</sup> Ibidem,p.2.

<sup>59</sup> ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência Fiscal e Democracia*. Núria Fabris. Porto Alegre: 2009. p.58.

<sup>60</sup> Ibidem,p.55.

<sup>61</sup> Ibidem, p.52-53.

<sup>62</sup> PACHECO, Mariana P. Fischer. RECEITA FEDERAL DO BRASIL: Historia, Desenvolvimento Institucional e Desafios para o futuro (aprendendo com a experiência Nacional e Internacional) – I Workshop do Nucleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV – Junho, 2011. p. 10.

<sup>63</sup> BIRD, Richard. Smart Tax Administration. The World Bank.n.36. 2010.p.4.

- 
- <sup>64</sup> RODRIGUEZ, Jose Roberto. *O novo Direito e Desenvolvimento: Presente, Passado e Futuro*. Saraiva, São Paulo, 2009. P.XVI.
- <sup>65</sup> Professor de Economia Aplicada do Massachusetts Institute of Technology.
- <sup>66</sup> ACEMOGLU, KAMER DARON; JOHNSON, SIMON; ROBINSON, JAMES. *THE COLONIAL ORIGINS OF COMPARATIVE DEVELOPMENT. AMERICAN ECONOMIC REVIEW*, VOL. 91, N.5, P. 1369-1401, PITTSBURGH: AMERICAN ECONOMIC ASSOCIATION, DEZ.-2001.
- <sup>67</sup> RODRIGUEZ, Jose Roberto. *O novo Direito e Desenvolvimento: Presente, Passado e Futuro*. Saraiva, São Paulo, 2009. p.XXI.
- <sup>68</sup> PRZEWORSKI, Adam. *As instituições são a causa primordial do desenvolvimento econômico?*”. Traduzido por Alexandre Morales. *Novos Estudos*. N72. Julho.2005. p.
- <sup>69</sup> Entenda-se Democracia através das palavras de Sérgio Assoni ”a palavra Democracia teria uma tríplice significação, tendo em vista dizer respeito, concomitantemente, a uma forma de governo, um sistema de valores e uma organização institucional”. (ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência Fiscal e Democracia*. Núria Fabris. Porto Alegre: 2009. p.21)
- <sup>70</sup> ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência Fiscal e Democracia*. Núria Fabris. Porto Alegre: 2009. p.21.
- <sup>71</sup> PRZEWORSKI, Adam. *As instituições são a causa primordial do desenvolvimento econômico?*”. Traduzido por Alexandre Morales. *Novos Estudos*. N72. Julho.2005. p.66.
- <sup>72</sup> SEM, Amartya . *Desenvolvimento como Liberdade: Prefácio – Reforma Jurídica e reforma judicial no processo de desenvolvimento*.
- <sup>73</sup> TRUBEK, David M. ; TRUBEK, Louise G. *New Governance and Legal Regulation: Complementarity, Rivalry or Transformation*. 2007. p.32. Disponível em:<  
<http://eucenter.wisc.edu/Conferences/HealthApr07/TrubekTrubek07.pdf>>.
- <sup>74</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Extratativismo Fiscal e limites da legalidade nas operações de importação: A ameaça do planejamento tributário às avessas*. p.11.
- <sup>75</sup> PACHECO, Mariana P. Fischer. *RECEITA FEDERAL DO BRASIL: Historia, Desenvolvimento Institucional e Desafios para o futuro (aprendendo com a experiência Nacional e Internacional) – I Workshop do Nucleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV – Junho, 2011*. p. 25.
- <sup>76</sup> *Ibidem*, p. 25.
- <sup>77</sup> *Ibidem*,p.26.
- <sup>78</sup> PACHECO, Mariana P. Fischer. *RECEITA FEDERAL DO BRASIL: Historia, Desenvolvimento Institucional e Desafios para o futuro (aprendendo com a experiência Nacional e Internacional) – I Workshop do Nucleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV – Junho, 2011*. p. 26.
- <sup>79</sup> *Ibidem*,p. 26.
- <sup>80</sup> RODRIGUEZ, Jose Roberto. *O novo Direito e Desenvolvimento: Presente, Passado e Futuro*. Saraiva, São Paulo, 2009. p.XIX.
- <sup>81</sup> *Ibidem*,p.225.
- <sup>82</sup> ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência Fiscal e Democracia*. Núria Fabris. Porto Alegre: 2009. p.61.
- <sup>83</sup> SEN, Amartya p. 20.
- <sup>84</sup> CUMMINGS, Ronald; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael; TORGLER, Benno. *Tax Morale affects Tax Compliance: Evidence from surveys and artefactual field experimete*. *Journal of Economic Behavior & Organization*. N.70 – 2009. p. 457.
- <sup>85</sup> NOVAES, ADAUTO. *SOBRE TEMPO E HISTÓRIA. IN: TEMPO E HISTÓRIA*, P. 9.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ACEMOGLU, KAMER DARON; JOHNSON, SIMON; ROBINSON, JAMES. THE COLONIAL ORIGINS OF COMPARATIVE DEVELOPMENT. AMERICAN ECONOMIC REVIEW, VOL. 91, N.5, P. 1369-1401, PITTSBURGH: AMERICAN ECONOMIC ASSOCIATION, DEZ.-2001.

ALM, James e MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. *Tax morale and tax Evasion in Latin America* (Working Paper 07-04). Georgia State University, 2007. Disponível em <http://econpapers.repec.org/RAS/pal49.htm>. Acesso em 02/09/2011

ALM, James e TORGLER, Benno. “*Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality*”. Journal of Business Ethics, January. 2011.

ALM, James. SANCHES, Isabel. JUAN, Ana. *Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance*. KYKLOS, vol 48 – 1995.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. *O Imposto sobre produtos Industrializados e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Tributos em Espécie: fundamentos e elementos*. Elsevier, Rio de Janeiro. 2010.

ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência Fiscal e Democracia*. Núria Fabris. Porto Alegre: 2009.

BIRD, Richard. Smart Tax Administration. The World Bank.n.36. 2010.

Corruption Perceptions Index 2010. *Transparency International: the global coalisation agaisnt corruption*. Disponível em: < [http://www.transparency.org/publications/annual\\_report](http://www.transparency.org/publications/annual_report)>

CUMMINGS, Ronald; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael; TORGLER, Benno. *Tax Morale affects Tax Compliance: Evidence from surveys and artefactual field experimete*. Journal of Economic Behavior & Organization. N.70 – 2009.

DAUDE, Christian; MELGUIZO Ángel. *Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America*. Working paper nº294 – OECD Development Centre. September 2010.

---

KASIPILLAI, Jeypalan; NORHANI, Aripin; AMRAN, Noor Afza. *The influence of education on tax avoidance and tax evasion*. E-journal of Tax Research. Vol. 1. n. 2. 2003.

MACIEL, Everardo. Considerações Finais. Trabalho apresentado na 45ª. Assembléia Geral do CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Equador, abril de 2011. Disponível em <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacioninternacional/actividadesinternacionales/conferencias/ponencias/1450-ponencias-conferencia-2010.html>. Último acesso em junho de 2011.

MUNGA, Stephen. *Inequality, Redistribution and Taxation*. TFESSD Seminar Addressing Inequality – Oslo. 2011

NETO, João Mellão. *MP 232 - chegou a hora do basta!* O Estado de S. Paulo, 18 de fevereiro de 2005.

NORTH, Douglas C. *Institutions*. Journal of Economics Perspectives – Volume 5, n. 1. 1991.p.97.

PACHECO, Mariana P. Fischer. RECEITA FEDERAL DO BRASIL: Historia, Desenvolvimento Institucional e Desafios para o futuro (aprendendo com a experiência Nacional e Internacional) – I Workshop do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV – Junho, 2011.

PRZEWORSKI, Adam. *As instituições são a causa primordial do desenvolvimento economico?*”. Traduzido por Alexandre Morales. Novos Estudos. N72. Julho.2005.

RODRIGUEZ, Jose Roberto. O novo Direito e Desenvolvimento: Presente, Passado e Futuro. Saraiva, São Paulo, 2009. P.XVI.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Imposto sobre a renda das pessoas físicas*. Tributos em Espécie: fundamentos e elementos. Elsevier, Rio de Janeiro. 2010.

TORGLER, Benno. *Tax Morale and Direct Democracy*. European Journal of Political Economy. Vol. 21. 2005.

TRUBEK, David M. TRUBEK, Louise G. *New Governance and Legal Regulation: Complementarity, Rivalry or Transformation*. 2007. p.32. Disponível em: <<http://eucenter.wisc.edu/Conferences/HealthApr07/TrubekTrubek07.pdf>>.

---

TRUBEK, David. Developmental States and the Legal Order: Towards a New Political Economy of Development and Law. Working Paper, LANDS – “Project on Law and the New Developmental State”, p. 22. Disponível em: <http://www.law.wisc.edu/gls/lands.html>