

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**O CUSTO DE ADMINISTRAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS NO BRASIL :
COMPARAÇÕES INTERNACIONAIS E PROPOSTAS PARA
APERFEIÇOAMENTO**

Aldo Vincenzo Bertolucci
Orientador: Prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento

SÃO PAULO
2005

Tese defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

Bertolucci, Aldo Vincenzo

O Custo de Administração dos Tributos Federais no Brasil - Comparações Internacionais e Propostas para Aperfeiçoamento / Aldo Vincenzo Bertolucci São Paulo, 2005.

110 f.

Tese (Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo. 2005.

1. Administração Tributária 2. Arrecadação 3. Tributação

Prof. Dr. Adolpho José Melfi
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fabio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

ALDO VINCENZO BERTOLUCCI

**O CUSTO DE ADMINISTRAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS NO BRASIL:
COMPARAÇÕES INTERNACIONAIS E PROPOSTAS PARA
APERFEIÇOAMENTO**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento

**SÃO PAULO
2005**

RESUMO

O País vem discutindo, com ênfase, o aumento da carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), que passou de 27,29% em 1997 para 35,68 % em 2003. Há, porém, um aspecto que não tem despertado a atenção e que é representado pelos custos operacionais tributários que correspondem aos custos com que Fisco e Contribuintes têm que arcar para que os tributos sejam pagos e também sejam cumpridas todas as obrigações acessórias da tributação. Já se verificou que os custos dos contribuintes – os custos de conformidade à tributação – correspondem a 0,75% do PIB na média das companhias abertas e pode alcançar 5,82% do PIB nas companhias abertas com receita bruta anual de até R\$ 100 milhões por ano. Considerando que os custos de conformidade são regressivos e oneram mais os contribuintes menores, pode-se afirmar que pelo menos 0,75% do PIB, ou seja, R\$ 11,4 bilhões são despendidos pelo País a cada ano com os custos de conformidade à tributação. Enfoca-se, neste trabalho, outro custo operacional tributário que é o custo que a União tem para administrar tributos federais. Apresenta-se, inicialmente, um levantamento das opiniões dos estudiosos de tributação quanto aos principais aspectos a serem considerados na administração tributária de vários países. Em seguida, são evidenciados os custos de administração tributária da maioria deles e as dificuldades apresentadas pelos pesquisadores para apurá-los. Posteriormente, focalizando o problema em nível nacional, evidencia-se o resultado de levantamentos que buscam refletir quais são os custos relativos à tributação dos órgãos da União que têm responsabilidades e atividades relacionadas à arrecadação de tributos federais. A pesquisa de campo desenvolvida nesse sentido demonstrou que o Poder Público tem, ainda, grandes dificuldades com o controle adequado de suas contas, tendo-se constatado falta de uniformidade de conceitos e falta de transparência nas contas. Outro aspecto verificado na pesquisa é o fato de ser o Poder Público parte em mais de 90% dos processos em andamento nos tribunais federais, sendo, portanto, o grande causador da lentidão da Justiça Federal. Os custos de arrecadação apurados correspondem a 1,35% da receita e a 0,36% do PIB e, somados aos custos de conformidade, alcançam 1,07% do PIB, correspondendo a R\$ 16,2 bilhões. Verifica-se, também, que, no período 1994-2003, a Secretaria da Receita Federal aumentou sua eficiência em cerca de 30%, tendo arrecadado 84% mais tributos com um acréscimo de seu quadro de auditores de 40% no mesmo período. Complementando a pesquisa, levantou-se o custo de administração tributária de dois municípios: um de grande porte e outro com população inferior a 30.000 habitantes. Ao final do trabalho, são apresentadas propostas para o aperfeiçoamento do sistema e redução de seus custos.

ABSTRACT

Brazil has been discussing with great emphasis the increase in taxation related to Gross Internal Product which grew from 27,29% in 1997 to 35,68% in 2003. But there is an aspect which did not raise the attention and it is the operational cost of taxation, that is, the costs the fiscal administration and the taxpayers have to have taxes paid and to comply with the bureaucratic aspects of taxation. It has already been calculated that the compliance costs of taxation correspond to 0,75% of the Gross Internal Product, in the average of listed companies and it can be as high as 5,82% of the Gross Internal Product in listed companies with less than R\$ 100 million in sales per year. As compliance costs are regressive and have a higher incidence on smaller taxpayers, it can be concluded that at least 0,75% of the Gross Internal Product, that is R\$ 11,4 billion are spent every year by the country with compliance costs of taxation. This paper deals with another of the operational costs of taxation which are the administrative costs the Brazilian Federal Administration has to administer taxation. It begins with the analysis made by experts on the main issues which have to be considered to organize a Fiscal Administration. Secondly, it presents a survey of the administrative costs of other countries and of the difficulties which arose from these surveys. Finally, it examines the organs which have responsibilities and activities related to federal taxation in Brazil. The survey has shown that the public administration has great difficulties to control adequately its accounts and that there is lack of uniformity in concepts and lack of transparency in the accounts. Another aspect shown in the survey is the fact that the Government is part in more than 90% of judicial processes, being the main responsible for the delays of the federal courts. The administrative costs of taxation correspond to 1,35% of tax revenues and to 0,36% of the Gross Internal Product. The total of operating costs of taxation correspond to 1,07% of the Gross Internal Product or R\$ 16,2 billion. It was verified that in the period 1994-2003 Secretaria da Receita Federal has increased its efficiency in about 30% because it increased its levies by 84% and increased its personnel by 40%. Complementing the survey, it has been verified which costs exist in two municipal tax administrations one being large and the other with a population lower than 30.000 inhabitants. At the end of the paper are proposed measures to improve the organization and reduce its costs.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Custos dos tributos.....	21
Tabela 2	Custos de Conformidade no Brasil.....	38
Tabela 3	Custos de Conformidade sobre o PIB.....	39
Tabela 4	Custos líquidos das operações do IRS.....	48
Tabela 5	<i>Australian Taxation Office</i> - Performance sobre padrões de serviço 2000 - 2003.....	49
Tabela 6	Noruega - Incidência de impostos em relação à tributação	52
Tabela 7	Custos e arrecadação Secretaria da Receita Federal	67
Tabela 8	Centro Interamericano de Administrações Tributárias Brasil - Receita tributária federal e execução orça- mentária.....	67
Tabela 9	Custos da Secretaria da Receita Federal (Fonte STN)	68
Tabela 10	Evolução do INPC - IBGE.....	70
Tabela 11	Secretaria da Receita Federal - Recursos Despen- didos - 2003.....	70
Tabela 12	SRF - Evolução do pessoal de carreira auditoria	71
Tabela 13	SRF - Evolução da arrecadação e do pessoal	72
Tabela 14	SRF - Gráfico da evolução da arrecadação e do pessoal	73
Tabela 15	PGFN - Relação receita - despesa 2002.....	76
Tabela 16	PGFN - Relação receita - despesa 2003.....	76
Tabela 17	Custos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Fonte STN).....	77
Tabela 18	Instituto Nacional do Seguro Social - Recursos des- pendidos.....	77
Tabela 19	Distribuição das Despesas do INSS em 2003 pelo Ministério da Previdência	79
Tabela 20	Procuradoria Especial do Ministério da Previdência....	80
Tabela 21	INSS - Despesas com pessoal de arrecadação.....	81
Tabela 22	Custos de arrecadação do INSS em 2003.....	81
Tabela 23	Despesas do Poder Judiciário - Exercício 2003 (Fonte STN).....	82
Tabela 24	Tribunal Regional Federal - 3a. Região - Execuções fiscais em 31/12/2003.....	84

Tabela 25	Tribunal Regional Federal - 3a. Região - Processos distribuídos no período 1989 - 2003.....	85
Tabela 26	Tribunal Regional Federal - 3a. Região - Processos julgados no período 1989 - 2003	86
Tabela 27	Tribunal Regional Federal - 3a. Região - Processos ativos por assunto 3/12/2003.....	86
Tabela 28	Tribunal Regional Federal - 1a. Região - Processos em tramitação em dezembro de 2003.....	87
Tabela 29	Tribunais Regionais Federais - Processos em tramitação em primeira instância em 31/12/2003.....	88
Tabela 30	Justiça Federal de primeiro grau - execuções fiscais em andamento em 31/12/2003.....	88
Tabela 31	Tribunais Regionais Federais - Processos em tramitação em 30/12/2003.....	89
Tabela 32	Superior Tribunal de Justiça - Movimento processual em 2003	89
Tabela 33	Resumo processos em tramitação 31/12/03 primeira instância.....	90
Tabela 34	Resumo das incidências de custos das administrações tributárias	92
Tabela 35	Custos de administração tributária e incidência sobre a arrecadação	93
Tabela 36	Custos de Administração - Incidência percentual.....	94
Tabela 37	Arrecadação Receita Própria - São Bernardo do Campo	95
Tabela 38	Evolução dos índices de arrecadação - SBC	96
Tabela 39	Transferências da União e Estado - SBC	97
Tabela 40	Custo de arrecadação tributária - SBC	98
Tabela 41	Arrecadação Receita Própria - Cerquillo	99
Tabela 42	Transferências da União e Estado - Cerquillo - SP	101
Tabela 43	Níveis de inadimplência - Cerquillo - SP	101

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação das Companhias Abertas
AJUFE	Associação dos Juizes Federais
ATO	Australian Tax Office
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CJF	Conselho da Justiça Federal
CNPJ	Cadastro Nacional Pessoa Jurídica: número de controle de contribuinte de tributos federais, pessoa jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPF	Cadastro Nacional Pessoa Física: número de controle de contribuinte de tributos federais, pessoa física
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DGCI	Direção Geral de Contribuições e Impostos: a administração tributária de Portugal
DNOCS	Departamento Nacional de Obras contra as Secas
EUA	Estados Unidos da América
FUNDAF	Fundo de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização
HU-PU	Departamento de Finança da dinastia Tsing, na China
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IFAC	<i>International Fiscal Association</i>
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INPC	Índice Nacional de Preços ao Consumidor
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IRD	<i>Inland Revenue Department New Zealand: a administração tributária da Nova Zelândia</i>
IRS	<i>Internal Revenue Service - A administração tributária federal dos Estados Unidos</i>
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
QMS	<i>Quality Measurement System da Nova Zelândia é o controle de qualidade do seu sistema de auditoria.</i>
SIAFI	Sistema Contábil e Orçamentário da União
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TASS	<i>Taxpayer Audit Selection System da Nova Zelândia: é o sistema de seleção de auditorias aos contribuintes</i>
TCMP	<i>Taxpayer Compliance Measurement Program: auditorias especiais do Fisco dos Estados Unidos</i>

UK **Reino Unido**

VAT ***Value Added Tax* - Imposto sobre o Valor Adicionado**

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	Questão de pesquisa e objetivo desta obra	11
1.2	Plano da obra.....	16
1.3	Aspectos da Administração Tributária	17
2	CUSTOS OPERACIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	37
2.1	Custos de conformidade tributária.....	37
2.2	Custos da administração tributária.....	39
3	CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO EXTERIOR	42
3.1	A Administração tributária no Reino Unido.....	42
3.2	A Administração tributária no Canadá.....	45
3.3	A Administração tributária nos Estados Unidos.....	46
3.4	A Administração tributária na Austrália.....	48
3.5	A Administração tributária na França.....	50
3.6	A Administração tributária em Israel.....	50
3.7	A Administração tributária no Japão.....	51
3.8	A Administração tributária na Noruega.....	52
3.9	A Administração tributária em Portugal.....	53
3.10	A Administração tributária na Suécia.....	53
3.11	A Administração tributária na Suíça.....	55
3.12	A Administração tributária na Nova Zelândia.....	56
4	OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL	59
4.1	O sistema tributário no Brasil.....	59
4.2	A pesquisa dos custos de administração no Brasil.....	60
4.3	A Secretaria da Receita Federal (SRF).....	65
4.4	A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).....	73
4.5	O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).....	77
4.5	O Poder Judiciário.....	81
4.7	Resumo dos custos verificados ou estimados.....	91
4.8	Comparação de custos de administração com outros países	92
4.9	Custos da Administração Tributária Municipal: abordagem inicial	95
4.9.1	São Bernardo do Campo	95
4.9.2	Cerquilha - Estado de São Paulo	100
5	CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO: CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O PANORAMA ENCONTRADO PELA PESQUISA, RECOMENDAÇÕES E CONCLUSÕES.....	103
	REFERÊNCIAS.....	113
	APÊNDICES	119
	Cronologia dos contatos em Brasília	
	Correspondência mantida com entes federais	
	Sites pesquisados	
	Centro Interamericano de Administraciones Tributárias	

1 INTRODUÇÃO

1.1 QUESTÃO DE PESQUISA E OBJETIVO DESTA OBRA

Este trabalho teve como objetivo levantar os custos da administração de tributos no Brasil. Um dos principais temas de discussão no campo tributário tem sido o peso da arrecadação sobre o PIB, que cresceu de 27,29% em 1997 para 35,68% em 2003. Porém, esses percentuais só levam em consideração uma parte dos custos totais apresentados na Tabela 1, à página 21. Mesmo sem conseguir estimar os custos de distorção – que se pode supor sejam elevados em virtude da evolução desordenada do sistema tributário do Brasil, cujo principal objetivo tem sido arrecadatório – buscou-se estimar os custos operacionais tributários e incluí-los no ônus tributário.

Este tema não tem sido tratado com a profundidade desejada em muitos países do mundo e não há estudos no Brasil a respeito. Falta metodologia de trabalho e não há padrões estabelecidos para a mensuração desses custos. Esse fato decorre, em parte, da diversidade das organizações das administrações tributárias nos vários países, mas também da pouca divulgação que vem sendo dada aos estudos para a racionalização dessas atividades.

Vito Tanzi, diretor do Departamento de Assuntos Fiscais do Fundo Monetário Internacional, escreve, no prefácio de Bird e Jantscher (1992, p. iii – iv) que sempre foi fonte de surpresa para ele o fato de que tantos escrevem sobre tributação mas tão poucos escrevem sobre administração tributária assumindo, implicitamente, que a administração de sistemas tributários é um problema trivial. Porém, continua ele, tributação é a arte do possível e um sistema tributário que não seja administrável não vale grande coisa. Um sistema, teoricamente perfeito, pode se tornar um mau sistema se a intenção expressa pela lei for distorcida pela prática.

Cedric Sandford (1989, p. 30), em seu *General Report* do Congresso Mundial Tributário realizado pela *International Fiscal Association* no Rio de Janeiro em 1988, comenta que seria previsível que as Administrações Tributárias dos vários países apresentassem uma abertura

detalhada de seus custos administrativos, mas que, com a honrosa exceção dos Estados Unidos, os países não tinham apresentado uma detalhada abertura desses custos.

De fato, a bibliografia sobre tributação e sobre reforma tributária é extremamente rica, mas relativamente poucos autores têm dedicado atenção aos custos operacionais tributários e, mais especificamente, aos custos da Administração Tributária.

No Brasil, as autoridades tributárias não divulgam suas informações a respeito de custos de administração tributária e os outros órgãos envolvidos – no Executivo e no Judiciário – não têm controles e informações adequadas para o levantamento desses custos.

Este trabalho tem o objetivo de definir uma metodologia de cálculo e uma visão do campo de aplicação que permita a outros pesquisadores evoluir com este estudo e dotar a sociedade de meios de controle de recursos públicos que viabilizem sua alocação mais eficaz.

Os elementos necessários à estimativa dos custos operacionais tributários são:

- a) Os custos de conformidade dos contribuintes, que já foram estimados por Bertolucci (2003) e que serão utilizados para esta pesquisa.
- b) Os custos da Administração Tributária que são estimados neste trabalho.

Com relação ao item “b”, o trabalho se restringiu aos custos da Administração Tributária Federal com a arrecadação de tributos federais. Essa decisão decorreu do fato de que, na Federação, há 27 Estados e mais de 5.500 Municípios, todos com competência tributária tornando impraticável o levantamento de todos esses custos. O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), citado em artigo do jornal O Economista (2003), relaciona 61 tributos, entre impostos, contribuições, taxas, fundos, etc. Além disso, só foram levantados os custos relativos à arrecadação federal de impostos e contribuições, pois as taxas são cobradas por vários Ministérios, sem que seja possível estimar o seu custo operacional. Convém esclarecer que, ao se utilizar o termo “tributo”, neste trabalho, se está tratando, exclusivamente, de impostos e contribuições federais.

Como exceção, levantaram-se alguns elementos relativos aos custos de administração de dois municípios, São Bernardo do Campo e Cerquillo, ambos no Estado de São Paulo. O objetivo dessa inclusão foi dar a outros pesquisadores dados iniciais que permitam o estudo das administrações tributárias municipais.

Inicialmente, disponibiliza-se uma visão panorâmica das administrações tributárias de outros países, mostrando suas políticas de transparência e suas dificuldades de apuração. Em seguida, são evidenciados os resultados de pesquisas sobre os custos administrativos dos seguintes entes da União, em suas atividades relativas à tributação:

1) No Executivo

- a) Secretaria da Receita Federal
- b) Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
- c) Instituto Nacional da Seguridade Social

2) No Legislativo

Outra premissa aqui utilizada é de que, no Legislativo, a atividade relacionada à tributação é relativamente inexpressiva em relação ao seu volume total de trabalho, não sendo, portanto, computada.

3) No Judiciário

Todos os níveis dos tribunais federais, sejam os regionais, bem como os tribunais superiores, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF)

Segundo consultas feitas a Martins e Lintz (2000), pode-se inferir que este trabalho foi elaborado com base em Pesquisa Bibliográfica e Pesquisa Empírico-Analítica de Diagnóstico e Avaliação com Ênfase Quantitativo-Qualitativa de Resultados e de Processos, utilizando entrevistas semi-estruturadas, para diagnóstico, mensuração e recomendações, tendo em conta dados secundários e primários, com base nas considerações a seguir.

A pesquisa bibliográfica visou levantar as publicações relativas ao tema nas várias administrações tributárias do mundo, tendo sido um dos objetivos desta pesquisa o acesso aos *sites* de muitas dessas entidades para verificar o tratamento dado aos contribuintes com relação à transparência de atividades e respectivos custos.

Martins e Lintz (2000, p. 29), assim, se manifestam:

“Trata-se da abordagem metodológica mais freqüente. Procura explicar e discutir um tema ou problema com base em referências teóricas publicadas em livros e revistas, periódicos etc. Busca conhecer e analisar as contribuições científicas sobre determinado tema. A pesquisa bibliográfica é um excelente meioquando realizada independentemente ou como parte de investigações empíricas.”

Martins e Lintz (2000, p. 40), ao tratarem da pesquisa-diagnóstico, afirmam que:

”é um tipo de investigação aplicada que se propõe explorar o ambiente, levantando e definindo problemas. A rigor, qualquer mudança organizacional deveria ser precedida de uma fase de diagnóstico. Além do diagnóstico de determinados setores, ou de toda a organização, outros projetos podem voltar-se para o ambiente externo da organização, como a Pesquisa de Mercado, a Análise Competitiva, e os Projetos de Benchmarking.”

Falando de Pesquisa de Avaliação (2000, p. 38), os autores a descrevem como um tipo especial de investigação aplicada para avaliar programas, projetos, políticas etc. Afirmam que é uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de um contexto real (pesquisa naturalística) e que os resultados da pesquisa de avaliação são usados muitas vezes, imediatamente, para decidirem se os programas devem parar ou continuar, se os recursos devem ser aumentados ou diminuídos, e demais decisões, com base na efetividade e no atendimento do programa para o qual foi planejado.

Segundo esses autores haveria dois tipos de pesquisa de avaliação: pesquisa de avaliação de resultados e pesquisa de avaliação do processo. A avaliação de resultados teria como propósito determinar a efetividade de intervenções e ações humanas (programas, políticas etc.) e das suas conclusões se esperaria um julgamento do programa. A avaliação de processos seria o aperfeiçoamento de intervenções e ações humanas e das suas conclusões seriam esperadas recomendações para melhoramentos.

Martins e Lintz (2000, p. 38) alertam que:

“A pesquisa de avaliação deve ser orientada por rigorosa abordagem metodológica que, entre outros aspectos, contemple: definição clara do problema que se pretende investigar; referencial teórico e documentação detalhada, bem como registros de diagnósticos prévios, caracterização precisa do que será avaliado, escolha de técnicas de levantamento e / coleta de dados, plano de análise dos resultados (avaliações quantitativas ou qualitativas), estabelecimento de critérios de avaliação, procedimentos de comparações etc.”

Tratando de técnicas de coletas de informações, esses autores afirmam que (2000, p. 45):

“Quando a abordagem metodológica ou o tipo de estudo envolver análise de dados e informações” – Pesquisa de Avaliação é uma delas -, “o investigador deve escolher uma técnica para obtenção das informações e dados necessários ao desenvolvimento da sua pesquisa. A coleta de dados ocorre após a definição clara e precisa do tema ou problema, da revisão bibliográfica, da identificação das variáveis e do tipo de estudo.”

Com relação à tipificação dos dados a serem coletados, os autores os classificam em (2000, p. 45):

Primários: obtidos diretamente na fonte. No caso desta pesquisa, diversos dados foram elaborados a pedido deste pesquisador, pois, aparentemente, não havia estudos objetivando levantar o custo da administração tributária sob o enfoque aqui desenvolvido.

Secundários: dados já coletados, que se encontram organizados em arquivos, bancos de dados, anuários, relatórios.

A avaliação levou em consideração aspectos quantitativos procurando-se medir ou estimar variáveis. Deu-se importância, também, à avaliação qualitativa quando se discutiu a estruturação dos serviços e o comportamento dos membros do Poder Público.

Utilizaram-se, igualmente, as entrevistas semi-estruturadas, compostas de um roteiro inicial no qual se discutiu o objetivo da pesquisa e se esclareceram seus limites, para em seguida se enveredar pelos aspectos levantados pelos interlocutores em busca das respostas desejadas.

1.2 PLANO DA OBRA

Este trabalho está consubstanciado na seguinte estrutura:

Capítulo 1 – Introdução que evidencia aspectos relevantes da Administração Tributária além de tratar dos aspectos formais da obra científica;

Capítulo 2 – Custos de Arrecadação de Tributos em que é apresentada uma visão resumida das pesquisas realizadas no exterior e no Brasil sobre os Custos de Conformidade dos contribuintes e sobre os Custos de Administração Tributária;

Capítulo 3 – Custos de Administração Tributária no Exterior que evidenciam os resultados de pesquisas realizadas no exterior, a respeito desses custos em 12 países;

Capítulo 4 – Custos de Administração Tributária no Brasil, apresentando os seguintes aspectos:

- a) Descrição da pesquisa de campo
- b) A Secretaria da Receita Federal (SRF)
- c) A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)
- d) O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)
- e) O Poder Judiciário
- f) Resumo dos custos verificados ou estimados
- g) Administrações tributárias municipais: uma abordagem inicial

Capítulo 5 – Conclusões e Recomendações

1.3 ASPECTOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Adam Smith, citado por Sandford et al. (1989, p. 24 –25), em seu *Enquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, de 1776, apresenta quatro princípios da boa prática tributária e que são a Equidade, Certeza, Conveniência e Economia.

I – Os cidadãos de cada Estado deveriam contribuir para o apoio do governo tanto quanto possível na proporção de suas respectivas capacidades.¹

II – O tributo que cada indivíduo deve pagar deveria ser certo e não arbitrário. O tempo do pagamento, a forma de pagamento, o valor a pagar deveriam todos ser claros e simples ao contribuinte e a todas as outras pessoas. Onde isto é diferente, o contribuinte é posto mais, ou menos, nas mãos do coletor de tributos.²

III – Todo tributo deveria ser exigido no tempo, ou na maneira, na qual é mais conveniente ao contribuinte pagá-la.³

¹ I – *The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion of their respective abilities.*

² II – *The tax which each individual is bound to pay ought to be certain and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid ought all to be clear and plain to the contributor and to every other person. Where it is otherwise, “the taxpayer” is put more or less in the hands of the tax gatherer.*

³ III – *Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most convenient for the contributor to pay it.*

Estes três pontos já começam a indicar quais devem ser os aspectos que os administradores tributários devem observar ao traçar as linhas dos sistemas tributários dos países. Inicialmente, o conceito de capacidade contributiva que é citado também na legislação brasileira, mas que não é praticado em virtude da política de tributar o consumo, onerando os mais pobres. A certeza quanto ao que pagar é um fator essencial ao desenvolvimento de uma percepção de justiça tributária que leva os contribuintes à convicção de que não estão sendo injustiçados pelos ônus tributários. O momento adequado para o pagamento complementa esse quadro, cujo objetivo é produzir o menor desgaste e contrariedade ao contribuinte.

Na Economia, que se aplica aos custos de administração e de conformidade, ele se expressa assim:

IV – Cada tributo deveria ser articulado de forma tal a tirar dos bolsos das pessoas o mínimo possível acima do que entra no tesouro do Estado. Um tributo pode tirar dos bolsos das pessoas muito mais do que leva ao tesouro de quatro formas. Inicialmente, sua cobrança pode exigir uma grande quantidade de pessoas cujos salários poderão consumir uma boa parte do produto do tributo e cujas remunerações complementares poderão impor um tributo adicional sobre as pessoas. Em segundo lugar, pode obstruir a iniciativa das pessoas desencorajando-as a se dedicarem a certos ramos de negócios que poderiam dar-lhes sustento e criarem empregos... Em terceiro lugar, as penalidades que incidem sobre os indivíduos que, sem sucesso, tentam evadir os tributos podem arruiná-los e eliminar a vantagem que a comunidade poderia ter com a utilização de seus capitais. Um tributo sem bom senso oferece uma grande tentação à evasão.... Em quarto lugar, ao sujeitar as pessoas às visitas freqüentes e às odiosas fiscalizações dos coletores de tributos se poderá estar expondo essas pessoas a muito problema desnecessário, vexação e frustração; e, apesar de vexação não ser, falando estritamente, uma despesa, ela é certamente equivalente à despesa que todo homem gostaria de evitar. É em um ou alguns destes quatro aspectos que os tributos são freqüentemente mais onerosos às pessoas do que eles são benéficos ao soberano.⁴

⁴ *IV – Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the state. A tax may either take out or keep out of the pockets of the people a great deal more than it brings into the public treasury in the four following ways. First, the levying of it may require a great number of officers, whose salaries may eat up a greater part of the produce of the tax, and whose perquisites may impose another additional tax upon the people. Secondly, it may obstruct the industry of the people, and discourage them from applying to certain branches of business which might give maintenance and employment Thirdly, by the forfeitures and other penalties which those unfortunate individuals incur who attempt unsuccessfully to evade the tax, it may frequently ruin them and thereby put an end to the benefit which the community might have received from the employment of their capitals. An injudicious tax offers a great temptation to smuggling..... Fourthly, by subjecting the people to the frequent visits and the odious examinations of the tax gatherers, it may expose them to much unnecessary trouble, vexation and oppression; and though vexation is not, strictly speaking, expense, it is certainly equivalent to the expense at which every man would be willing to redeem himself from it. It is in some one or other of these four ways that taxes are frequently so much more burdensome to the people than they are beneficial to the sovereign.*

De forma resumida, o autor manifesta sua opinião a respeito da obrigação de cada cidadão em participar do apoio ao governo, tanto quanto possível, na proporção de sua capacidade, devendo ser certa – característica de certeza e não de arbitrariedade – devendo gravar o contribuinte no momento mais conveniente. No quarto dos pontos, revela a visão do autor: a necessidade de eficácia na arrecadação, fazendo chegar às mãos do Poder Público o valor mais próximo possível daquele que saiu do bolso do contribuinte. Adam Smith lembra, também, que os tributos podem desencorajar certas atividades – são os custos de distorção – e, se tiverem alíquotas “pouco ajuizadas”, poderão oferecer muita tentação à evasão. Nesses quatro pontos, está resumido o que deveria ser a meta dos legisladores e administradores tributários de todos os países.

Sandford et al. (1989, p. 25 – 26) mencionam que, no século XIX, a maior parte dos autores continuou a repetir as palavras de Adam Smith, dando ênfase, principalmente, ao primeiro dos princípios e que apenas J. R. McCulloch, em seu *Treatise on Taxation*, reiterou a importância do quarto princípio de Adam Smith.

Os autores entendem que, com o desaparecimento do mercantilismo e o aparecimento do livre comércio, as altas taxas de importação deixaram de existir e o assunto deixou de interessar. Tanto que citam a Enciclopédia Britânica de 1986, volume 28, páginas 410-411, que contém um verbete sobre “*Taxation*” e fala sobre os princípios de Adam Smith afirmando que o princípio da economia “[...] é de importância secundária: obviamente, equidade e racionalidade econômica não deveriam ser sacrificadas a considerações de custo⁵.” Os autores contrapõem o fato de que o custo operacional tributário afeta, desigualmente, os contribuintes e deve ser levado em consideração.

A partir da década de 80, Cedric Sandford, professor emérito de Economia Política da Universidade de Bath, no Reino Unido, e Chefe do Centro de Estudos Fiscais daquela universidade, passou a se dedicar ao estudo dos custos operacionais tributários.

⁵ [...] is of secondary importance: obviously, equity and economic rationality should not be sacrificed to cost considerations.”

Bertolucci (2003, p. 20 – 22) resume as idéias de Sandford da seguinte forma:

“Para ele, os custos de tributos podem ser classificados em três categorias:

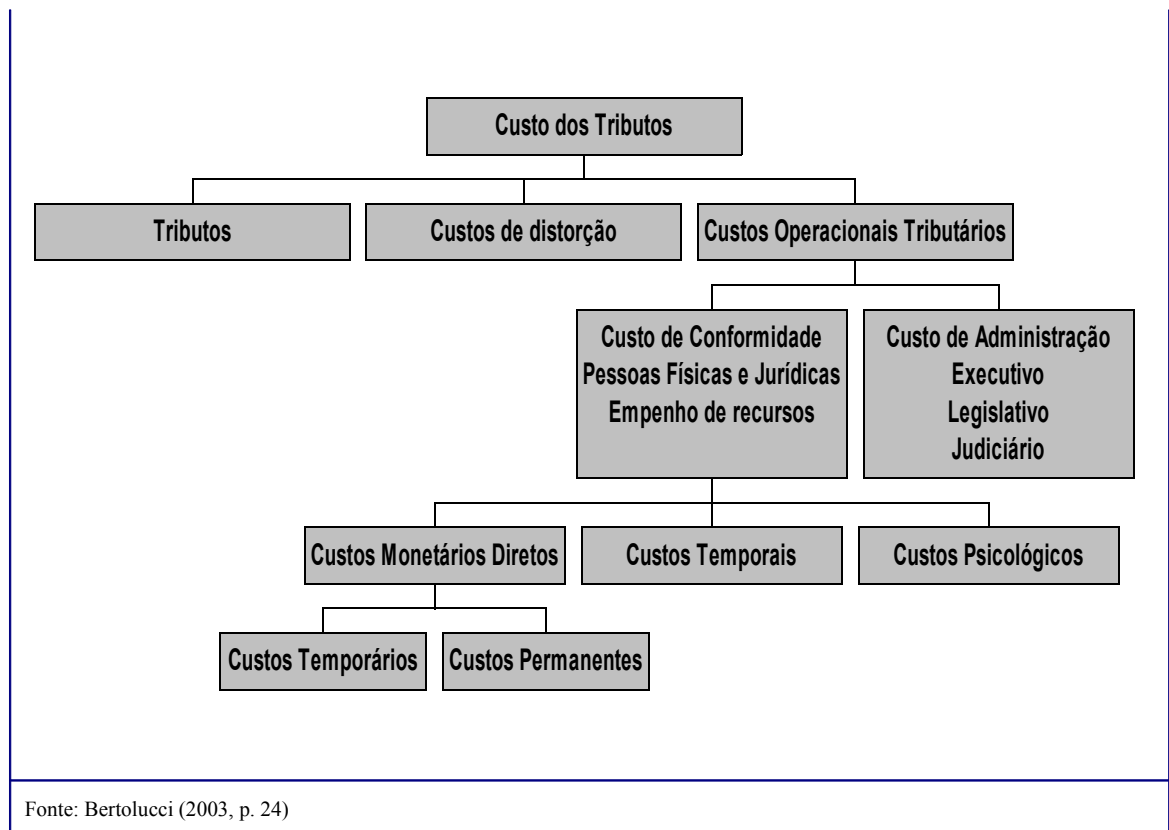
- a) Os mais óbvios são os próprios impostos que representam sacrifícios da renda em troca das despesas que o poder público faz com essa arrecadação.
- b) Os custos de distorção, ou seja, as mudanças do comportamento na economia em virtude da existência de tributos, alterando preços de produtos e dos fatores de produção.
- c) Os custos dos recursos empregados para operar o sistema tributário, ou um tributo individual, e que poderiam ser poupados se os tributos não existissem. Denominam-se custos operacionais tributários.

É essa terceira categoria que interessa a este trabalho e há, dentro dela, dois tipos de recursos:

- Os custos administrativos que representam os recursos do Poder Público destinados a legislar (Poder Legislativo), arrecadar e controlar (Poder Executivo) e julgar (Poder Judiciário) as questões relativas a tributos. Em um País Federativo como o Brasil, esses custos são multiplicados por 27 Estados e mais de 5.000 Municípios.
- Custos de Conformidade na tributação são os que abrangem as pessoas físicas e jurídicas que têm que cumprir as obrigações principais e acessórias definidas pelo Poder Público e que, no exterior, são designadas como *compliance costs of taxation*, e que representam o sacrifício de recursos para atender às disposições legais. O termo é ambíguo tanto em inglês como em português, mas deve ser compreendido como o custo de conformar sua atividade às normas tributárias, assumindo a forma estabelecida pelo Poder Público.”

Bertolucci (2003, p. 24) demonstra, na Tabela 1, a classificação feita por Sandford.

TABELA 1	CUSTOS DOS TRIBUTOS
----------	---------------------



Silverman (1931, p. 81-88) fala dos princípios de Adam Smith, afirmando que seu princípio de Economia deve ser apoiado e reforçado e que o imposto de renda é um dos tributos mais baratos para cobrar (0,3% de custo sobre a arrecadação) e que *excise* e alfândegas custam cerca de 2% da arrecadação e que esses custos são menores que os da época de Adam Smith e são bem menores do que em outros países. Recomenda a criação de tributos que tendam a reduzir os custos percentuais com o passar do tempo, citando renda e consumo que aumentam com a evolução do país e menciona o imposto sobre a propriedade imobiliária que permanece estável se não houver aumento de alíquota. Recomenda, também, a adoção de política de tributação que leve em consideração a elasticidade do consumo, comentando que um aumento na tributação de charutos provocou sua imediata redução de consumo e redução de arrecadação.

Efetivamente, os custos da administração tributária têm se demonstrado de difícil apuração em vários países. Hakan Malmer *in* Sandford et al. (1995, p. 257-258), ao descrever a reforma tributária da Suécia realizada em 1990-91, evidencia os custos de

todas as autoridades e relaciona a administração tributária propriamente dita, a alfândega, os *enforcement offices*, tribunais administrativos, o judiciário, a polícia, os promotores públicos, e o *correctional treatment* (que poderia ser traduzido como o sistema punitivo). Afirma que os custos gerais de 1992 são estimados em 4,6 bilhões de coroas suecas equivalentes, na época, a US\$ 570 milhões. Informa que os custos de conformidade dos contribuintes são o dobro dos custos da administração tributária, correspondendo a US\$ 1.140 milhões o que levaria os custos operacionais tributários a um total de US\$ 1.710 milhões.

Para demonstrar a dificuldade de calcular os custos da administração tributária, Sandford et al, (1989, p. 5–9) entendem que os custos dos tribunais que julgam as questões tributárias não devem ser computados como custos da administração tributária. Percebe-se que não há conceitos padronizados com relação a essa estrutura de custos, inclusive porque cada país tem estruturas funcionais diferentes.

Para avaliar quais custos deveriam ser considerados de administração tributária, a abordagem mais adequada parece ser verificar que custos seriam poupados se todos os tributos fossem abolidos.

Sandford et al, (1989, p. 6–9) afirmam que um problema sério costuma ser a falta de informações na maior parte dos países. Os Estados Unidos (EUA) e o Reino Unido (UK) têm grande riqueza de informações sobre seus custos. O UK desenvolveu uma *Financial Management Initiative (FMI)* com a finalidade de aperfeiçoar a gestão financeira dos departamentos, permitindo uma alocação mais efetiva de recursos e seu controle. Uma série de objetivos é definida e monitorada. Há alocação de custos aos tributos administrados e há relatórios anuais publicados detalhando esses custos. Os autores afirmam que ainda falta alguma abertura pois, no caso de bebidas alcoólicas, ainda não separam custos relativos aos vinhos dos custos relativos a destilados e dos custos relativos à cerveja apesar de esses impostos terem uma estrutura diferente.

Esses autores distinguem custos de início de tributos (*commencement costs*), com o treinamento do pessoal do Fisco e desenvolvimento de sistemas de computador, custos temporários (*temporary costs*) durante o aprendizado e custos regulares (*regular costs*) que são os que se mantêm, depois da fase inicial. É importante observar que, nas reformas tributárias não fatiadas, os custos de início e temporários tenderão a ser até mais elevados pois provocarão o “*write-off*” de conhecimentos acumulados durante muitos anos pela Administração Tributária (1989, p. 16).

Steve (1947, p. 94), também, alerta para o custo de transformações violentas do sistema tributário: os gestores estão treinados para certo tipo de tributo e sua substituição por tributos novos poria em crise a administração.

Esse autor trata da administração tributária e afirma que tributos e sistemas tributários mal concebidos, porque não levaram em conta os dados econômicos e sociais do ambiente no qual devem ser aplicados, desafiam a capacidade de qualquer administração. Complementa, afirmando que as reformas tributárias devem permitir que a ação administrativa seja simples e eficaz. Além disso, leis mudadas com demasiada frequência empenham a administração em treinamento em vez de mantê-la na rotina ordinária do trabalho (1947, p. 142).

Sandford et al, (1989, p.17) destacam que a alocação de custos à categoria correta exige cuidado especial: Se uma única empresa incorreu em grandes custos de honorários em uma discussão tributária, será um caso isolado de alto custo. Mas, se devido a uma legislação mal-concebida uma grande parcela de contribuintes entra em disputa com o Fisco, esses gastos podem ser considerados custos de administração ou de conformidade.

Custos como porcentagem da arrecadação são apresentados rotineiramente, mas os autores alertam para algumas questões relacionadas com essa porcentagem como uma medida de eficiência do Fisco pelos seguintes motivos (1989, p.19):

- a) Essa relação depende muito da alíquota do tributo: se ela for duplicada, é previsível que a relação caia para a metade ou quase isso. É previsível que esse aumento provoque mais evasão e que sejam necessários mais recursos ao Fisco para cobrar o tributo.
- b) Uma mudança na estrutura do tributo pode reduzir a relação como, por exemplo, a eliminação de complicações no sistema ou aumento na base tributável podem reduzir custos em relação à receita;
- c) Um acréscimo da renda nacional ou no consumo de uma *commodity* tributável podem aumentar a arrecadação reduzindo a relação custo-arrecadação.

Outro aspecto mencionado por esses autores (1989, p. 3-4) é o relativo aos novos tributos, que exigem a participação do Ministério das Finanças e do Tesouro e assessoria dos vários departamentos que serão afetados pelo tributo, tais como o de Controle da Propriedade Imobiliária, por exemplo, além de parlamentares que discutem a lei e de juizes que analisam sua aplicação e legalidade.

Ao discutir os aspectos que levam a uma reforma tributária bem sucedida, Sandford (1993, p. 5) afirma que os critérios de medição do sucesso das reformas tributárias são três:

- a) Em que extensão as reformas atingiram os objetivos declarados por seus autores;
- b) O prazo de sustentação das reformas e
- c) A extensão na qual a reforma tem sub-produtos desejáveis e indesejáveis.

No item “b”, é interessante notar que o autor alerta para o fato de que, nas reformas de pouca duração, os custos de administração e de conformidade das mudanças podem exceder os benefícios da mudança.

Um aspecto que foi implementado em várias reformas tributárias foi o aperfeiçoamento da administração tributária. (1993, p.15)

O autor se pergunta por que a reforma foi feita quando foi feita? E os motivos anunciados foram (1993, p.16-18):

- a) Descontentamento extremo por parte dos contribuintes em relação ao sistema tributário existente, com aumento de evasão em vários países, decorrente da impressão generalizada de que as exceções tributárias permitiam que milionários não pagassem tributos.
- b) Descontentamento ligado à impressão de que os tributos não estavam atingindo os objetivos aos quais se destinavam, pois não reduziam as desigualdades existentes;
- c) Preocupação crescente de que as alíquotas elevadas estivessem provocando distorções muito maiores do que se havia pensado inicialmente;
- d) O descontentamento com os sistemas tributários era, em parte, produto da mudança econômica que estava afetando todos os países. Várias circunstâncias – e entre elas a inflação – levaram a uma elevação do ônus tributário sobre o PIB com um aumento da incidência de cerca de 10 pontos percentuais de 1965 para 1985, correspondendo a uma variação de quase 40%, na média.
- e) A influência internacional: uma espécie de moda teria levado os países à discussão da reforma tributária;
- f) Acima de tudo, o autor acredita que a reforma tributária teria sido decorrente de uma mudança na filosofia econômica que passava por uma redução do tamanho do governo (pela desilusão da capacidade do Estado em intervir na economia), desregulação, liberalização de taxas de câmbio, privatização, aumento da competitividade e aumento da eficiência administrativa das empresas privadas.

Falando de quão bem sucedida foi a reforma tributária nos seis países examinados – Reino Unido, Austrália, Nova Zelândia, Canadá, Estados Unidos e Irlanda – Sandford (1993, p. 222) declara que uma das conseqüências mais duradouras das reformas, mas que recebeu pouca publicidade, foi a melhoria dos métodos administrativos, que reforça os objetivos de eficiência e equidade horizontal.

Sommerfeld (1966, p. 64 – 67), falando de tributação de renda, afirma que os países latino-americanos apresentam leis, surpreendentemente, sofisticadas, mas o problema do tributo é político e administrativo. O sucesso exige uma máquina arrecadadora honesta e eficiente e um funcionalismo competente, mas muitos países subdesenvolvidos têm deficiências nessas áreas.

O autor comenta a respeito de um relatório de Richard Goode para a Conferência patrocinada pela ONU sobre Administração Fiscal Comparativa em Genebra, em 1951, a respeito dos pré-requisitos para um imposto sobre a renda bem sucedido e que seriam:

- a) Uma economia monetária;
- b) A maioria da população alfabetizada;
- c) Registros contábeis mínimos;
- d) Aceitação da idéia de conformidade às leis tributárias;
- e) Aceitação política do imposto sobre a renda e
- f) Uma máquina administrativa eficiente (O grifo é nosso).

O autor afirma (1966, p. 149) que o aperfeiçoamento da administração tributária é a forma de reforma tributária mais crucial para o futuro imediato de muitas repúblicas na América Latina. Relaciona, a seguir, os aspectos que deveriam ser levados em consideração para aperfeiçoar a administração tributária:

- a) Aspectos legais: é necessário que toda a legislação tributária seja codificada, consolidada, simplificada e adquira terminologia homogênea. Tudo deve ser publicado e divulgado por todos os meios e deve ser feito um grande esforço para convencer os contribuintes do papel essencial dos tributos no desenvolvimento econômico. Além disso, é necessário criar formas gratuitas ou baratas de procedimentos contenciosos, com a menor demora possível.
- b) Aspectos contábeis: são relacionados com administração tributária eficiente de duas formas:
 - Primeiro, o uso de lucro líquido como base de tributação pressupõe a existência de registros contábeis razoavelmente confiáveis e verificáveis, mantidos com princípios contábeis geralmente aceitos e em bases consistentes;

- A existência de contadores registrados, com a competência reconhecida, pode promover um maior grau de conformidade por parte do contribuinte e facilitar os procedimentos administrativos envolvidos em qualquer sistema de tributação abrangente;
- c) Políticas de pessoal: na maioria dos países latino-americanos, o pessoal é mal remunerado, mal treinado e insuficientemente dotado de recursos. Com frequência, parte da remuneração provém da receita e desperta no funcionário um desrespeito pelas leis e uma interpretação enviesada delas.
- d) Técnicas administrativas: nenhum aspecto é tão importante para o sucesso de um sistema tributário como a aplicação correta de técnicas administrativas. Algumas dessas técnicas são:
- A idéia da diferenciação entre contribuintes: é o reconhecimento de que há notáveis diferenças entre um pequeno lojista e uma grande loja de departamentos e que se devem criar diferentes formas de tributação para cada um, geralmente baseadas na receita. Esse conceito foi utilizado no Brasil com a criação do Simples – que é uma forma simplificada e elementar de calcular e recolher tributos – diferentemente do cálculo do lucro real, utilizado pelas grandes empresas.
 - Há contribuintes que não conseguem cumprir as determinações tributárias, outros que não as querem atender e outros que as executam com informações erradas. É necessário que a administração tributária desenvolva formas de calcular estimativas através de formas simplificadas de cálculo. No Brasil, a lei tributária criou o conceito de Lucro Presumido, que é calculado pela aplicação de porcentagens ao faturamento das empresas na presunção de que represente tendencialmente o resultado da entidade.
 - “*Pay-as-you-go*”: essa abordagem faz com que os contribuintes paguem ou tenham retenções na fonte à medida que obtenham receitas. A legislação tributária no Brasil tem seguido este conceito promovendo recolhimentos mensais dos principais tributos.
 - O conceito de contribuinte substituto: para muitos casos, pode ser indicado um contribuinte – banco, empresa, ou outro – que deve reter o imposto de um

terceiro como antecipação do imposto daquele contribuinte. Também a esse item, a legislação brasileira tem dedicado muita atenção, transferindo a responsabilidade do recolhimento de tributos às entidades que pagam pelos bens e serviços adquiridos aumentando o custo dos contribuintes.

- Processamento de dados eficiente: Os dois pontos anteriores exigem que a capacidade de processamento permita o controle de cada contribuinte por tudo o que se arrecada, por sua conta, durante o ano. Esse aspecto pressupõe a criação de códigos de identificação dos contribuintes para a sua correta alocação. Nesse ponto, o Fisco brasileiro tem feito um trabalho exemplar: o Cadastro Pessoa Física (CPF) e o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) tornaram-se elementos obrigatórios para praticamente qualquer tipo de atividade e obrigam pessoas e entidades a se registrarem nesses códigos.
- Certidões tributárias: a administração tributária pode passar a emitir certidões relativas a pagamentos de tributos, que servem para que o contribuinte possa usá-las de várias formas como operações de crédito, emissão de passaportes, solicitação de uma licença ou permissão.

e) *Enforcement* dos tributos

A premissa básica é de que se tenha uma forma adequada de detecção de problemas que leve à verificação dos contribuintes e à sua punição. Essas punições devem ser suaves em caso de enganos e devem ser severas em caso de fraude ou evasão intencional. Nos segundos casos, as punições devem ser amplamente divulgadas para que se forme, entre os contribuintes, a convicção de que as punições podem ocorrer.

O livro *Problems of tax administration in Latin America* apresenta os *papers* discutidos em Conferência realizada em Buenos Aires em 1961. Joseph Crockett, membro do *Internal Revenue Service* (IRS), a administração tributária federal dos Estados Unidos, é autor de *Common obstacles to effective tax administration in Latin América* e comenta (1965, p. 1-30) que os países da América Latina não arrecadam com a mesma eficiência que os Estados Unidos, não porque os americanos amem pagar tributos, mas, sim, porque há ou faltam aos países latinos alguns aspectos importantes na administração tributária, que seriam:

- a) Multiplicidade de tributos;

- b) Falta de códigos e de facilidade de localização das leis;
- c) Necessidade de regulamentações claras;
- d) Manuais operacionais para o pessoal da administração tributária;
- e) Instruções aos contribuintes;
- f) Necessidade de formulários e instruções explicativas;
- g) Falta de livros e registros pelos contribuintes;
- h) A necessidade de fiscalizações adequadas sobre as obrigações dos contribuintes, baseadas em disponibilidade de recursos para verificar e descobrir elementos da renda do contribuinte;
- i) Corrupção e fraudes;
- j) Poderes discricionários de ajustes por parte das autoridades fiscais;
- k) As desvantagens de uma administração tributária não unificada;
- l) As destinações de tributos, na origem, a entidades (tipo Cruz Vermelha ou outras) podem ser desvirtuadas. Melhor deixar ao orçamento anual a tarefa de destinar-lhes fundos (de forma a reavaliar anualmente se é o caso de fazê-lo).

O autor não menciona, mas a regularização desses pontos tende a reduzir a “*compliance*”, ou seja, os custos de conformidade do contribuinte, e a aumentar alguns custos das administrações tributárias.

Marius Farioletti era diretor assistente do IRS, na divisão de planejamento e “*policy*,” quando apresentou o tema *Statistical records for the management and control of tax administration*, (1961, p. 112-178).

Logo no início (1961, p. 112), destaca que o propósito da administração tributária é implementar integralmente o sistema tributário e, no longo prazo, isso significa arrecadar todos os tributos legislados *ao menor custo*. (O grifo é nosso)

O autor relaciona os pontos que deveriam ser estabelecidos com a ajuda de um plano diretor que incluísse tanto a estratégia a longo prazo como os planos táticos operacionais do ano em curso:

- a) O tamanho e a natureza da função da administração tributária;
- b) A parte da função relacionada às operações correntes;
- c) A efetividade com a qual as funções correntes são realizadas;
- d) A parte da função que não está sendo feita, ou o “vazio da administração tributária”;
- e) A parte do “vazio da administração tributária” que vale à pena fazer com os métodos, recursos e procedimentos disponíveis;
- f) Os tipos de pesquisa que deveriam ser realizados para aperfeiçoar o presente sistema e criar novos métodos e procedimentos que tornarão realizável aquela parte do “vazio da administração tributária” que ainda não é possível dentro das presentes condições.

Mais adiante, o autor (1961, p. 144-145) refere-se a pesquisas para reduzir custos e fechar mais o “vazio da administração tributária” e afirma que os sistemas de administração tributária são “*going concerns*” que não podem ser interrompidos, enquanto as pesquisas procuram as melhores respostas e não toleram erros decorrentes da adoção apressada de soluções inadequadamente avaliadas.

Percebe-se que esses trabalhos, realizados nos anos 1960, apresentam uma realidade que já evoluiu no Brasil, como demonstram os pontos citados anteriormente, que indicam que vários desses aspectos já foram implantados no País.

Bird e Jantscher (1992, p. 1) têm uma abordagem diferente e procuram delinear como se deveria reformar a administração tributária. Começam alertando que a melhor administração tributária não é simplesmente a que arrecada mais tributos: como essa arrecadação é realizada pode ser tão importante (o grifo é nosso). Os efeitos sobre o patrimônio, sobre a sorte política dos governos ou o nível de bem-estar econômico podem ser bastante importantes. Uma administração de má qualidade pode arrecadar muito imposto sobre atividades facilmente tributáveis – como sobre a folha de salários – e não tributar empresas ou profissionais liberais. Na opinião dos autores, uma medida melhor seria sobre o “*compliance gap*”, ou seja, qual é a diferença entre a

arrecadação efetiva e a potencial e em que setores da população essa falta ocorre, ou como se distribui.

Um aspecto que chama a atenção durante a leitura do capítulo inicial é que a preocupação dos autores está no desempenho da administração tributária, mas não há qualquer menção ao seu custo e nem a metas de custo sobre arrecadação ou qualquer outro elemento objetivo de medida.

Falando de lições da experiência, os autores afirmam que a pré-condição essencial para a reforma da administração tributária é a simplificação do sistema tributário, para se assegurar que ele pode efetivamente ser implementado, principalmente nos países em desenvolvimento em que há “*low compliance*” em relação aos tributos. (1992, p. 3).

Os autores afirmam que, conseguida a simplificação do sistema tributário, a administração tributária pode se concentrar nas suas três atividades principais: facilitando a conformidade, monitorando a conformidade e lidando com a não conformidade (1992, p. 7-8). Essas três atividades consistem em tornar fácil o trabalho do contribuinte, manter contas-correntes dos contribuintes e controlar também as fontes de arrecadação na fonte para detectar, rapidamente, o não cumprimento de obrigações e, com relação à não conformidade, conseguir aplicar penalidades rápida e efetivamente.

Referindo-se a informações utilizadas pela administração tributária, os autores afirmam que é provável que faltem informações do tipo (1992, p. 10-11):

- a) Abertura detalhada da utilização de recursos pela administração tributária;
- b) Resultados desses usos com relação aos vários *outputs*, tais como arrecadação, número de casos administrados, etc;
- c) Informação das bases de tributação, efetivas e potenciais, já que o desenvolvimento de bases de dados confiáveis e seguras é essencial para a administração tributária.

Os autores relacionam os pontos que devem ser desenvolvidos de forma sistemática pelas administrações tributárias (1992, p. 11-12):

- a) Medir os “*tax gaps*” entre os tributos potenciais e os declarados; entre os declarados e os pagos e entre os pagos e os recebidos pelo Tesouro;
- b) Os custos reais de estruturas alternativas de tributos e procedimentos administrativos;

- c) O efeito de penalidades, sistemas de informação, simplicidade das leis e publicidade sobre a conformidade;
- d) O uso de técnicas de presunção sobre setores “duros de tributar”;
- e) A eficiência da alocação de auditorias e bases analíticas para decisões de seleção de declarações para analisar;
- f) Prós e contras da abordagem dos grandes contribuintes (monitoramento especial);
- g) Formas de compensação adequada de agentes de cobrança, tais como os bancos;
- h) Custos e benefícios de anistias;
- i) As implicações administrativas da diferenciação de alíquotas e exceções (nos casos de VAT, por exemplo), ou seja, o maior custo administrativo decorrente disso;
- j) A incidência e os efeitos alocativos de recursos judiciais;
- k) Sistemas para ligar formas de remuneração com esforço administrativo;
- l) Custos e benefícios de diferentes graduações de descentralização administrativa.

Até aqui, citaram-se autores cuja preocupação refere-se àquilo que as administrações tributárias deveriam fazer para arrecadar tributos, mas não se discutiu a questão dos recursos a serem alocados pelos governos a essa função.

Chen (1914, p.16-19), descrevendo o sistema de tributação da China na Dinastia Tsing, no período 1644 a 1911 relata que aquele país tinha um governo monárquico, hereditário, sem limites, consolidado e centralizado. O departamento de Finança (*Hu-Pu*) era uma das funções mais importantes do governo chinês. Estudava e supervisionava as leis relativas ao território e população, podia dividir o país em divisões administrativas, supervisionar a terra, classificar a população de acordo com sua residência permanente e ocupação, equalizar o ônus da tributação e serviço e ajustar a quantidade de trigo reservado. Havia 14 escritórios com funções parecidas e que eram:

- a) Auditar as contas do imposto sobre a terra das províncias;
- b) Controlar atividades monopolísticas como o chá, o sal, o *ginseng*;
- c) Pagar as despesas do imperador e do exército;
- d) Cuidar da emissão de moeda;
- e) Controlar o *royalty* sobre mineração;

f) Controlar os tributos sobre importações.

O Depto. de Finanças classificava as receitas como (1914, p.34):

- a) Impostos sobre a terra (*Fu*);
- b) Aluguéis (*Tsoo*) cobrados sobre a terra;
- c) Royalties (*Kau*) cobrados sobre o sal;
- d) Impostos de importação (*Shui*);
- e) Tributos (*Kung*).

Essa atividade do Departamento de Finanças corresponde à Administração Tributária e ao Tesouro em um Estado moderno.

Webber e Wildavsky (1986) comentam que, durante todos os períodos da história egípcia, a administração das finanças envolvia uma grande e complexa organização. O arrecadador local de tributos era somente o primeiro nível na hierarquia dos oficiais especializados – *draymen, warehousemen, stewards, overseers* (capatazes) e escribas – envolvidos em cobrar e distribuir todas as *commodities* e serviços que correspondiam à receita governamental. Nos povoados e cidades, durante o Antigo e Médio Reinados, o escriba do campo cobrava o tributo do milho depois de cada colheita, três vezes por ano. Depois que ele pesava o milho, no embarcadouro ao longo do rio, os *draymen* o carregavam em barcos e os levavam às tulhas do Estado (1986, p. 55-56).

A preocupação com os custos de arrecadação já existia desde a época dos gregos, em Atenas, e dos romanos. Os autores relatam que os tributos eram arrecadados por funcionários indicados pelo Estado sobre os aluguéis das terras agrícolas de propriedade do Estado. Quando mais tributos eram necessários, outros funcionários eram indicados e, a cada tributo novo, novos funcionários eram indicados, chegando-se a um nível de complexidade muito grande e muito onerosa. Surgiu, então, uma idéia simplificadora: transferir a um negociante a arrecadação de tributos, sendo ele responsável por pagar ao Estado um certo valor estipulado na contratação. (1986, p. 113).

Os governos sempre tentaram proteger seus recursos de roubos. As práticas de administração tributária em Atenas e Roma ou de outros governos apresentavam duas posições diversas: nos reinos pequenos, onde tudo podia ficar nas mãos de uma só pessoa, a administração podia ser simplificada. Nos Estados maiores, havia necessidade de nomear vários oficiais especializados para Conselhos que administravam as finanças do Estado. Esses oficiais eram escolhidos entre a classe governante. No começo do 4º século antes de Cristo, em Atenas, nasceu a auditoria realizada por peritos que verificavam as contas dos oficiais responsáveis através do *logos*, realizado por contadores públicos (1986, p. 127-129).

Sandford et al. (1989, p. 205 – 208) discutem que recursos deveriam ser alocados à administração tributária e como deveriam ser atribuídos a cada tributo. Comentam que se poderia pensar que os recursos podem ser alocados até que alcancem a relação 1 : 1, ou seja, a cada unidade monetária despendida, ter-se-ia uma correspondente arrecadada. Porém, há um elemento importante levantado pelos autores: de um lado, tem-se uma despesa que não gera bens ou serviços mas, do outro há uma mera transferência de renda, ou seja, dentro do país há uma perda com essa alocação. Além disso, se o aumento das despesas administrativas é feito para aumentar o *enforcement*, deve-se prever que haverá um aumento dos custos de conformidade por parte de muitos contribuintes e isso também irá onerar o país. Por outro lado, pode ser justificável gastar mais do que a relação 1 : 1, se a distância entre a máxima arrecadação possível e a arrecadação efetiva for muito grande, pois significará que o nível de evasão é muito alto e deve ser refreado.

Os autores concluem que a forma mais prática corresponde a partir do valor orçado e decidir como alocar esses recursos, sendo que essa decisão deveria se basear na relação marginal custos x receita, ou seja, se um tributo gera maior receita para cada unidade de custo investida, é aí que os recursos devem ser alocados. Porém, como o que interessa são os custos operacionais tributários, essa decisão passa pela análise dos custos de conformidade de cada tributo.

Os autores comentam que há uma série de dificuldades práticas nessa alocação, tais como:

- a) Há pessoas e recursos que podem trabalhar em conjunto em vários tributos e não há como mudar isso.
- b) Como tratar a receita marginal decorrente de atividades de *enforcement* considerando:

- Além do valor arrecadado no ano, deveria ser calculado o valor presente dos tributos arrecadados a maior nos anos seguintes?
 - A arrecadação extra, proveniente da redução da evasão, deveria ser incluída, mas é difícil de medir;
 - As multas decorrentes do maior *enforcement* seriam incluídas como arrecadação extra?
- c) A aplicação completa do princípio exigiria uma abertura extremamente detalhada dos custos e uma grande flexibilidade na alocação de recursos;
- d) Há ocasiões nas quais, uma mudança em um tributo estimula a arrecadação de outro tributo: essa arrecadação extra deveria ser comparada com o aumento de custos do primeiro tributo;
- e) Medir o custo de conformidade marginal poderia ser mais difícil que medir o custo administrativo marginal.

A conclusão dos autores é de que, apesar das dificuldades, ter em mente esses aspectos ajuda a orientar as decisões de alocação de recursos. A prática no Reino Unido tem sido de definir metas de desempenho, desenvolver investigações em profundidade e concentrar recursos onde se acredita que a arrecadação esteja mais em risco. Apesar de estar à frente de muitos países na administração tributária, os autores comentam que o Reino Unido ainda não utiliza a análise discriminante (como o IRS dos EUA) para identificar as declarações que mais têm possibilidade de produzir maior arrecadação em uma auditoria (1989, p. 207-208).

Os autores mencionam outro aspecto a ser considerado nas decisões de *enforcement* e que corresponde à atitude dos contribuintes em relação às fiscalizações: houve época no Reino Unido em que as pequenas empresas eram as mais fiscalizadas, despertando a impressão de injustiça entre os contribuintes. Essa impressão de equidade e de justiça é importante na aplicação do conceito de alocação marginal (1989, p. 208).

Os autores referem-se à ineficiência decorrente de haver duas entidades responsáveis pela arrecadação tributária: *Inland Revenue* e *Customs and Excise* explicando que, na época, passou a

haver colaboração entre ambas (que não era permitida antes) dando quase tanto resultado como se fossem uma só entidade (1989, p. 208).

Tratando de política sobre Custos Administrativos Tributários (1989, p. 202 - 208), os autores partem do pressuposto de que a meta é reduzir os custos administrativos para qualquer que seja a arrecadação, ou, alternativamente, aumentar a arrecadação a partir de qualquer custo dado. Porém, há obstáculos relacionados à estrutura dos tributos e aos custos de conformidade. As dificuldades são:

- a) Definir em que tipo de equilíbrio devem ficar as alíquotas e o *enforcement*: baixas e com muito *enforcement* ou altas e pouco *enforcement*?
- b) Que custos a administração tributária quer transferir aos contribuintes?

Na realidade, os custos operacionais tributários é que devem ser reduzidos, pois haverá vantagem para o todo.

2 CUSTOS OPERACIONAIS TRIBUTÁRIOS

2.1 CUSTOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

A evolução dos estudos dos Custos de Conformidade é bastante recente, foi descrita por Bertolucci (2003) e pode ser vista através de três Congressos realizados de 1988 até 2000 e que são:

- a) O Congresso do Rio de Janeiro em 1988 pela *International Fiscal Association (IFAC)*;
- b) O Congresso de Oxford em 1994;
- c) O Congresso de Sydney em 2000.

Os participantes tiveram um núcleo central composto pelo Professor Cedric Sandford e mais alguns estudiosos do assunto. Esse grupo foi ampliado sucessivamente a cada Congresso.

Verificou-se uma evolução sensível entre o primeiro Congresso e o de Sydney porque, no primeiro, foram apresentados poucos trabalhos, com referências bibliográficas muito limitadas e formas de pesquisa embrionárias. Poucos participantes tinham idéia clara do que se estava discutindo e isto pode ser visto pelos anais do Congresso (1989).

No Congresso de Sydney (2001), foram apresentados 23 trabalhos, extensa bibliografia e formas sofisticadas de pesquisa. Mais importante, muitas das pesquisas estavam em andamento, ou seja, muito se estava fazendo de novo nesse campo.

Bertolucci (2003, p. 139) apresenta quadro com os custos de conformidade levantados junto às companhias abertas associadas da ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas no qual as empresas estão separadas por categorias de receita bruta e cujos Custos de Conformidade, em relação ao seu valor adicionado (que corresponde a seu PIB), assim, se apresentaram:

TABELA 2	CUSTOS DE CONFORMIDADE NO BRASIL
CATEGORIA DE RECEITA BRUTA	INCIDÊNCIA SOBRE O PIB
ATÉ R\$ 100 MILHÕES	5,82%
DE R\$ 100 A 1.000 MILHÕES	1,88%
DE R\$ 1.000 A 5.000 MILHÕES	1,25%
ACIMA DE R\$ 5.000 MILHÕES	0,24%
TODAS AS EMPRESAS	0,75%

FONTE: Bertolucci (2003, p. 139)

O primeiro aspecto que chama a atenção é a regressividade dos Custos de Conformidade: nas empresas menores – que têm receita bruta média de R\$ 38 milhões por ano – o custo de conformidade é 7,7 vezes superior à média de todas as empresas e 24 vezes maior que o custo das maiores empresas. Como são as empresas menores as grandes geradoras de empregos, os Custos de Conformidade desestimulam a criação de empregos, pois oneram desproporcionalmente estas entidades.

O segundo aspecto é o desperdício: utilizando-se a média das empresas – que certamente é conservadora em relação à média nacional, pois as companhias abertas são muito maiores que a média das empresas brasileiras – e aplicando-se a incidência de 0,75% ao PIB de 2003 informado pelo IBGE (2004), no valor de R\$ 1.514.924 milhões, chega-se ao custo total de R\$ 11,4 bilhões desperdiçados pelo País, só naquele ano.

Bertolucci apresenta, também, (2003, p. 144) os Custos de Conformidade estimados para vários países, em comparação com o Brasil. Verifica-se que, na maioria dos países, os custos são maiores que os do Brasil, o que confirma que os números levantados na pesquisa no Brasil são conservadores.

A Tabela 3 apresenta esses dados:

TABELA 3	CUSTOS DE CONFORMIDADE SOBRE O PIB
PAÍS	INCIDÊNCIA
Alemanha	2,4%
Argentina	1,3%
Canadá	N.D.
França	N.D.
Israel	1,1%
Holanda	1,5%
Portugal	N.D.
Reino Unido	1,0%
Suécia	0,7%
Suíça	N.D.
Austrália	2,1%
Nova Zelândia	2,5%
Brasil	0,8%

FONTE: Bertolucci (2003, p. 144)

2.2 CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os custos da administração tributária têm sido estudados e divulgados sem que uma metodologia uniforme os torne comparáveis ou, nos Países Federativos como os Estados Unidos da América, sem informações que permitam entender o custo global dessa atividade. Nos Congressos de Rio de Janeiro (1989), Oxford (1994) e Sydney (2000), não houve menção por parte dos representantes daquele país a respeito dos custos de Estados – relativos aos impostos sobre o consumo e sobre a renda – e aos Municípios – relativos aos impostos sobre a propriedade. Percebe-se que cada segmento da administração tributária cuida “do que é seu”, sem atentar para a visão global do custo de arrecadação. Além disso, raras são as citações quanto a outros poderes envolvidos na administração tributária, como o Judiciário, por exemplo.

Sandford et al (1989, p. 205) se perguntam quantos recursos se deveriam alocar à Administração Tributária e, no âmbito dessa administração, como esses recursos deveriam ser distribuídos entre cada tributo.

Mencionam trabalho de Dean (1975) pelo qual, graficamente, procura relacionar os custos marginais de administração tributária com a receita tributária marginal. Segundo esse autor, há uma relação inelástica entre a evolução dos custos de administração e a evolução da receita tributária. Isso porque há um momento inicial de aumento de custos de administração, quando são feitos investimentos visando a um aumento da arrecadação. Em seguida, esses custos se mantêm e há um aumento da arrecadação que pode ser alto, inicialmente, e que se irá reduzindo à medida que se aproximar a linha da máxima capacidade potencial de arrecadação. Essa linha, afirma o autor, não é fixa, pois depende do desenvolvimento da elisão tributária pelos contribuintes ou das alterações legais para fechar essas oportunidades de planejamento tributário.

Sandford et al. (1989, p. 205), utilizando a visão desenvolvida por Dean, afirmam que a resposta inicial à própria pergunta é: o investimento de recursos na Administração Tributária deve cessar quando o custo marginal igualar a arrecadação marginal. Porém, afirmam que há razões para sugerir que esse não é o critério mais adequado. Suas razões são:

- a) É importante lembrar que a arrecadação representa simplesmente uma transferência de recursos do Setor Privado para o Setor Público e que os recursos aplicados pelo Estado não geram, diretamente, novos bens ou serviços. É certo que, indiretamente, esses recursos revertem para a economia através das várias formas de consumo. Dessa forma, a comparação Custo Marginal/Receita Marginal não ajuda a definir quanto de recursos se deveria alocar à Administração Tributária. Por outro lado, a relação entre custos marginais e receita marginal continua como um elemento a ser levado em consideração.
- b) Sandford entende que, em certas circunstâncias, a alocação de recursos pode ser maior que a arrecadação, para evitar situações agudas de evasão tributária através de uma maior ênfase no *enforcement*: quem evade, rouba da comunidade da mesma forma como um ladrão faz e ninguém vem discutir o que a polícia gasta para prender ladrões...

Sandford et al. (1989, p. 205) acabam concluindo que o volume de recursos alocados à Administração Tributária é uma decisão do governo, que deve levar em consideração esses temas

mas que será também movido por considerações de natureza política. Na realidade, a questão prática é, com base no que se orçou, o que deverá fazer a Administração Tributária para alocar esses recursos?

Essa alocação de recursos, alertam os autores (1989, p. 206), deve levar em consideração que o importante é manter baixos os custos operacionais tributários, ou seja, a soma de custos de administração tributária e custos de conformidade dos contribuintes.

Um aspecto observado com frequência em muitos países é que o Fisco tem a tendência de transferir os ônus operacionais aos contribuintes e que, sempre, os custos de conformidade são superiores aos custos da administração tributária chegando a representar quatro vezes esses custos (1989, p. 30-32).

3 CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO EXTERIOR

3.1 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO REINO UNIDO

No Reino Unido, há duas entidades que fazem a administração tributária e que são a *Inland Revenue* e a *Customs and Excise*.

Etherington (1989, p. 543 – 559) apresenta os custos desses departamentos em 1987:

- a) A *Inland Revenue* dispõe de 67.798 funcionários, com os quais arrecadou \$ 57,2 bilhões de libras esterlinas de impostos e \$ 23,9 bilhões por conta da Seguridade Social, num total de \$ 81,1 bilhões e teve um custo de \$ 1,0 bilhão de libras esterlinas com incidência sobre a arrecadação de 1,23%.
- b) A *Customs and Excise* dispõe de 26.565 funcionários, com os quais arrecadou \$ 44,7 bilhões e teve um custo de \$ 497 milhões, com incidência de 1,11%.

A soma total leva a uma incidência de 1,19% sobre a arrecadação de \$ 125,8 bilhões, com 94.363 funcionários e custo total de \$ 1,497 milhões.

Sandford et al (1989, p. 207-208) afirmam que as duas entidades têm tomado medidas para aumentar sua eficiência ao longo dos anos, fixando metas departamentais e, em geral, procurando concentrar recursos em direções nas quais se acredita que a arrecadação esteja com maiores dificuldades.

Esses autores entendem que o Fisco do Reino Unido está bem à frente de outros países mas que tem um longo caminho a seguir. Mencionam a sofisticação do IRS – *Internal Revenue Service*, o Fisco Federal dos Estados Unidos – que define as operações de fiscalização valendo-se de análise discriminante. Dessa forma, o IRS procura assegurar que a arrecadação decorrente da fiscalização será superior ao custo dessa fiscalização. As declarações de imposto de renda a serem fiscalizadas são escolhidas com base nesse instrumento estatístico e são mantidas estatísticas para apurar os retornos obtidos com base nesse método.

Além da questão relativa ao uso de instrumentos sofisticados no controle dos contribuintes, uma questão delicada, na opinião dos autores, é a abordagem que se dá às fiscalizações. Utilizá-las exclusivamente com o critério de que devam dar o maior resultado possível levou a *Inland Revenue*, nos anos 1980, a se concentrar em pequenas empresas, despertando a sensação de injustiça entre os fiscalizados, ou seja, além do cálculo estatístico do futuro retorno, é necessário que a política da Administração Tributária leve em consideração sua imagem em relação ao contribuinte.

Os autores reconhecem que a separação dos departamentos responsáveis pela cobrança de tributos restringe a abordagem marginal e tira a flexibilidade na alocação de recursos, se bem que reconheçam que já houve um acordo para a troca de informações entre os dois departamentos. Fica, porém, o reconhecimento de que a separação de entidades responsáveis pela arrecadação tende a diminuir a eficácia na utilização de recursos.

Livesey (1980, p. 194 – 195) trata de um tema relacionado à administração tributária, ou seja, o ambiente de incerteza usado na plenitude de seu significado, para concluir pela aplicabilidade da utilização de modelos econométricos na administração tributária. Utiliza o processo de definição de políticas tributárias como quadro de referência para uma investigação sobre o papel da incerteza na política fiscal. Em seguida, trabalha o tema para verificar como reduzir essa incerteza e apoiar o processo de planejamento e formulação da política fiscal.

Glassberg e Smyth (1995, p. 15-25), membros da *Inland Revenue*, tratam dos cuidados que existem para remover regulações desnecessárias, só introduzindo novas regulações quando absolutamente indispensáveis – apoiando-se em códigos voluntários mais do que em legislação mandatória – e, quando nova legislação é necessária, definido-a da forma menos onerosa.

Esses autores afirmam que o ideal para a *Inland Revenue* seria financiar as despesas governamentais;

- a) Com o menor dano ao crescimento econômico e ao bem-estar da economia em geral;
- b) Com o menor custo de conformidade dos contribuintes;
- c) Respeitando a capacidade contributiva das pessoas;

- d) Com um grau adequado de certeza de forma que as pessoas saibam as conseqüências legais de suas ações, antes de realizá-las.

Porém, nem todas essas condições são alcançáveis, pois há vários exemplos de conflito, como:

- a) Um tributo muito simples pode ser muito fácil de administrar, mas pode ser necessário fazer tantas exceções que fica difícil para o contribuinte interpretá-lo e pagá-lo;
- b) Pelo mesmo problema, um tributo muito simples não consegue acomodar investimento sofisticado ou incentivos tributários que poderiam ser necessários para o crescimento econômico ou para o meio ambiente, ou qualquer outra coisa;
- c) Uma baixa incidência tributária, provavelmente, terá menos efeito em desencorajar ou distorcer investimentos e iniciativas, mas pode não ser suficiente para financiar os gastos governamentais;
- d) Legislação muito simplificada, que deixe ao Fisco e aos tribunais as decisões de como as coisas devem ser, tende a criar considerável incerteza por parte dos contribuintes;
- e) Na área internacional, pode haver outros interesses e se originarem conflitos adicionais.

Glassberg e Smyth (1995, p. 17) informam que, no início dos anos 1980, a grande prioridade era a redução de custos da Administração Tributária. No período de 1979 a 1984, a *Inland Revenue* reduziu seu corpo de funcionários de 85.000 para pouco menos de 70.000 utilizando uma variedade de meios como a introdução da informática, por exemplo. Porém, parte da redução teria sido obtida pela transferência de custos aos contribuintes.

A *Inland Revenue*, em seu relatório anual para 2001/02 informa que o custo total de arrecadação de impostos, contribuições à previdência social e de administração dos créditos tributários para o período 2001/02 foi de 1,16 % da arrecadação. Nesse período, o custo total

desse departamento foi de \$ 2,5 bilhão para uma arrecadação de 214,0 bilhões de libras esterlinas (2004, p. 102).

A *Customs and Excise* tem relatório mais recente, relativo a 2003, no qual analisa seu desempenho. Nesse período, o custo total do departamento foi de \$ 1,1 bilhão para uma arrecadação de \$ 108,7 bilhões de libras esterlinas, com custo de 1,01% da arrecadação (2004, p. 55).

Embora os valores pertençam a períodos diferentes, apenas a título ilustrativo, calculou-se o custo total da Administração Tributária no Reino Unido que alcançou \$ 3,6 bilhões, para uma arrecadação de \$ 322,7 bilhões de libras esterlinas, incidindo em 1,11% da arrecadação. As variações de custos e de arrecadação têm sido pequenas de ano para ano, permitindo que se faça essa estimativa.

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central, em 1995 e em 2003, de 37,3% e 36,0% do PIB.

3.2 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CANADÁ

Vaillancourt e Reid (1989, p. 271 – 272), em Congresso da *International Fiscal Association* realizado no Rio, em 1988, falaram da estrutura tributária do Canadá que está dividida, na Administração Tributária, em dois níveis, o federal e o local.

O fisco federal arrecada impostos diretos e indiretos enquanto o local arrecada só impostos diretos. Impostos de importação são cobrados pelo fisco federal, impostos sobre a propriedade são cobrados pelo fisco local, enquanto o imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas e os impostos sobre vendas são arrecadados por ambos.

Os autores informam que a arrecadação total do ano de 1986 foi de \$ 201 bilhões de dólares canadenses (1989, p. 268) para \$ 1,3 bilhão de custos de Administração Tributária federal e \$ 405 milhões das Administrações locais, no total de \$ 1,7 bilhões, equivalentes a 0,8% da arrecadação (1989, p. 272).

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central, em 1995 e em 2003, de 20,6% e 20,0% do PIB.

2.2.1.3 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS ESTADOS UNIDOS

Graetz et al. (1989, p. 311 – 343) afirmam que, nos Estados Unidos, o cálculo dos custos de administração tributária e de conformidade é difícil por duas razões:

- a) Com relação aos custos da Administração Tributária – no nível federal pelo menos – “*there are too many facts*” e o problema é saber quais informações utilizar selecionando a mais pertinente e inteligível;
- b) Com relação aos custos de conformidade há “*too few facts*”, ou seja, há poucas informações a utilizar.

Um aspecto importante, afirmam os autores, é que a competência tributária está dividida entre o Governo Federal, 50 Estados e todos os governos locais. Na opinião dos autores, há pouca coordenação entre os vários níveis do governo, havendo substanciais oportunidades para ganhos de eficiência.

Outro aspecto importante é o crescimento da informática, que deveria tornar obsoletas todas as técnicas de administração tributária existentes.

No nível federal, o órgão responsável pela arrecadação é o *IRS – Internal Revenue Service* cujo orçamento, em 1987, era de US\$ 4,37 bilhões, com mais de 100.000 funcionários, sendo

que, em média, o custo de arrecadação era de 0,55% do valor arrecadado. Os autores mencionam que o perfil dos gastos têm mudado com o tempo, aumentando os custos de informática e diminuindo os custos de assistência ao contribuinte, por exemplo.

Com relação às fiscalizações, só 1% das declarações são auditadas e o IRS utiliza uma variedade de instrumentos para aumentar a efetividade das fiscalizações. O mais importante instrumento é o *Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP)* que corresponde a uma série de auditorias especiais realizadas a cada 3 anos e que abrangem 50.000 declarações escolhidas randomicamente. Utiliza-se, nessa análise, a técnica estatística da análise discriminante, cujos detalhes são um dos segredos mais bem guardados do IRS e cujo objetivo é detectar quais são as características das declarações que irão gerar arrecadação adicional, se fiscalizadas.

Graetz et al, (1989, p. 331) informam que é difícil isolar os custos das Administrações Tributárias dos Estados de outros custos administrativos como contabilidade, orçamentos, finanças, etc. Utilizando o custo do que é conhecido como *financial administration*, a média dos custos foi de 1,31% da receita em 1987, variando de 0,63% a 2,32% dependendo do Estado.

O *Internal Revenue Service (IRS)* (2003, p. 16), a Administração Tributária Federal dos Estados Unidos, publica um relatório sobre suas atividades, no qual trata de problema relativo ao seu sistema de informação, esclarecendo que não permite produzir informação confiável necessária para preparar demonstrações financeiras de acordo com os princípios contábeis federais. Além disso, esse sistema não produz informação confiável para a contabilidade de custos. Conclui que, sem informação confiável, não é possível mensurar a efetividade das atividades de arrecadação e controle de tributos e julgar se os recursos estão alocados apropriadamente entre prioridades que competem entre si. Finalmente, enfatiza que informação confiável sobre a relação custo-benefício é necessária para assessorar o Congresso e para ajudá-lo a tomar decisões bem fundamentadas relativamente a níveis e usos de recursos.

O IRS, em seu *Statement of Net Cost* (2003, p. 43) apresenta os seguintes números, com os custos líquidos das suas operações em milhões de dólares americanos em 2001:

TABELA 4	CUSTOS LÍQUIDOS DAS OPERAÇÕES DO IRS (em US\$ milhões)
ATIVIDADES	VALOR
Apoio ao contribuinte:	531
Processamento de declarações de I. Renda	3.081
Controle de declarações de I. Renda	5.431
Administração de créditos de impostos	255
TOTAL	9.298
FONTE: IRS <i>Statement of Net Cost</i> (2003, p.43)	

A arrecadação de tributos federais do ano de 2001 foi de US\$ 2.124 bilhões (2003, p. 66), sendo a incidência do custo de arrecadação da ordem de 0,44%.

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central, em 2003, de 17,4% do PIB.

3.4 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA AUSTRÁLIA

O *Australian Taxation Office* (ATO), a administração tributária da Austrália, divulgou em seu *Annual Report 2002-2003* os dados de arrecadação em custos da administração tributária (2004):

- a) Arrecadação: \$ 185.044 milhões
- b) Custos de administração: 2.215 milhões

Logo, a incidência dos custos de administração foi de 1,20% sobre a arrecadação. O ATO informa ter empregado 19.473 funcionários no período, contra uma previsão de 20.500 que havia sido orçada.

Um aspecto que se percebe na Administração Tributária de alguns países, principalmente os de origem anglo-saxônica, é o interesse pela qualidade dos serviços e pelo atendimento dos

contribuintes, que são tratados como clientes. Prova disto é o *Annual Report* editado pelo *Australian Taxation Office*. Apresenta tópico relativo à *performance* conseguida em relação a padrões de qualidade almejada, com itens como os indicados a seguir, na tabela 5, a título de exemplo (2004, p.49):

TABELA 5	AUSTRALIAN TAXATION OFFICE				
	PERFORMANCE SOBRE PADRÕES DE SERVIÇO 2000 – 2003				
TIPO DE SERVIÇO	PADRÃO	% DE ATINGIMENTO			% META
		2000-01	2001-02	2002-03	2002-03
Processar declarações eletrônicas	14 dias	91,0	95,1	96,5	95,0
Processar declarações manuais	42 dias	94,3	90,2	96,1	90,0
Devolução de tributos pagos a maior	28 dias	90,4	96,6	97,0	90,0
Recursos de autuações	56 dias	69,2	52,9	77,4	65,0
Correspondência geral	28 dias	77,9	80,7	87,7	84,0
Serviço de consultas telefônicas	2 a 5 minutos	86,8	69,4	89,1	80,0
Erros administrativos	14 dias	57,7	64,1	83,6	65,0

FONTE: Australian Taxation Office (2004, p. 49)

Percebe-se uma atitude voltada ao aperfeiçoamento das rotinas tributárias e a transparência, tanto de eventos bem sucedidos – como o processamento de declarações eletrônicas que atingiu 96,5% da meta – quanto de deficiências, tais como os recursos de autuações, com apenas 77,4% de atingimento.

Outra demonstração do interesse da Administração Tributária da Austrália pelo aperfeiçoamento do sistema tributário como um todo corresponde ao capítulo do *Annual Report* dedicado aos *compliance costs of taxation*, que são os custos de conformidade dos contribuintes.

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central do país, em 2003, de 26,5% do PIB.

3.5 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA FRANÇA

Feydeau e Kulbokas (1989, p. 361 – 381) apresentam o sistema tributário francês e informam que a incidência dos tributos sobre o PIB é de 45,3%, um dos mais altos do mundo e que estão, assim, distribuídos:

Impostos do Estado	18,0%
Taxas parafiscais	2,0%
Impostos locais	5,5%
Seguridade Social	19,8%
Total	45,3%

Os autores não têm informações precisas a respeito dos custos da Administração Tributária, informando que, em 1986, havia 83.794 agentes com um orçamento de 9,8 bilhões de francos franceses, sendo que o orçamento do Estado para 1998 era de \$ 1.179 bilhões (1989, p. 362 – 364). Sendo as estimativas corretas, o custo de administração incidiria em 0,83% sobre o orçamento.

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central do país, em 1995 e em 2003, de 44,0% e 43,9% do PIB.

3.6 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM ISRAEL

Freidkes e Gavish (1989, p. 403 – 418) informam que a Administração Tributária de Israel é dividida em dois setores:

- a) Departamento de Imposto de Renda e de Imposto sobre a Propriedade e
- b) Alfândega e Imposto sobre o Valor Adicionado.

Informam que, em 1987, havia 7.060 funcionários e que o custo total da Administração Tributária foi de NIS 258 milhões. Assim, o custo percentual em relação à receita é de 0,163% e a receita estimada em \$ 158, 3 bilhões.

Os autores fazem uma afirmação não mencionada nos estudos dos outros países, ou seja, de que os custos dos tribunais não puderam ser identificados para integrar o custo de arrecadação, mas afirmam que é um custo baixo em relação ao custo total do Judiciário.

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central, em 2003, 44,4% do PIB.

3.7 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO JAPÃO

Aoki (1989, p. 437 – 455) informa que, em 1986, os custos da Administração Tributária foram de 434 bilhões de ienes, sendo a arrecadação de 397.962 bilhões de ienes, correspondendo a 0,109% de incidência. Esses foram os custos da *National Tax Administration* e abrangem somente os tributos arrecadados por essa entidade, que contava com 52.916 funcionários naquele ano.

Com relação aos tributos locais, a informação é de que os custos foram de 652 bilhões de ienes para uma arrecadação de 24.628 bilhões de ienes, incidindo em 2,64% sobre a arrecadação. O autor explica que os custos de arrecadação dos tributos locais são elevados porque esses tributos apresentam maior dificuldade de arrecadação.

Somando os custos e arrecadação dessas duas entidades, obtém-se os seguintes montantes:

- a) Custos: 1.086 bilhões de ienes
- b) Arrecadação: 422.590 bilhões de ienes

Dessa forma, chega-se a uma incidência de 0,26% de custos administrativos em relação à arrecadação.

3.8 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA NORUEGA

Nicolaissen (1989, p. 461 – 478) informa que o nível de tributação em relação ao PIB, em 1987, foi de 47,9%, sendo sua distribuição como apresentada na tabela 6, a seguir:

TABELA 6	NORUEGA: INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS EM RELAÇÃO À TRIBUTAÇÃO
TIPO DE TRIBUTO	PORCENTAGEM
Imposto de renda pessoa física	36,8%
Imposto de renda pessoa jurídica	3,4%
Imposto sobre o valor adicionado	21,8%
Outros impostos	38,0%
Total da tributação	100,0%

FONTE: Nicolaissen (1989, p 461-478)

O autor afirma que “é impossível calcular com exatidão os custos do Poder Público relacionados a todos os aspectos de administrar o sistema tributário”, pois há envolvimento de vários setores governamentais, como o Executivo e o Legislativo envolvidos com a preparação da legislação tributária; a polícia e a promotoria pública, envolvidas nos processos das violações das leis tributárias, etc.

Como estimativa disponível, apresenta, para 1987, um total de 10.799 funcionários com um total de custos de \$ 2.803 milhões de coroas dinamarquesas, e uma incidência de 1,05% sobre a arrecadação.

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central, em 2003, de 47,6% do PIB.

3.9 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

Carvalho (1989, p. 518 - 519) afirma ser impossível conhecer o custo da Administração Tributária, pois há vários setores do governo envolvidos, entre os quais, a DGCI – Direção Geral de Contribuições e Impostos, a Direção Geral de Aduanas, a Direção Geral do Tesouro, a Inspeção Geral de Finanças e o Instituto da Informática que, porém, não se dedicam somente aos aspectos tributários. O autor estima que, aproximadamente, 15.000 pessoas estejam envolvidas. Por ser o departamento mais importante, cita os números da DGCI e a arrecadação direta desse departamento, que foram em 1987:

Receita tributária:	705.063 mil escudos
Despesa:	18.143 mil escudos
Incidência percentual:	2,6%

Dada a incidência muito elevada, comparativamente aos os estudos dos outros países, é possível que haja algum problema no método de cálculo apresentado pelo autor.

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central, em 1995 e em 2003, de 37,1% e 37,7% do PIB.

3.10 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA SUÉCIA

Norrman e Malmer (1989, p. 563 – 586) afirmam que se acredita que os custos operacionais tributários, medidos em relação ao PIB, não superem a 1%. Considerando que, em 1987, a tributação incidiu em 54,8% do PIB, a incidência dos custos operacionais tributários sobre a arrecadação seria de 1,82%. Considerando que a relação dos custos da Administração Tributária sejam a metade dos Custos de Conformidade – como no Reino Unido – os custos de administração poderiam ser estimados em 0,61% da arrecadação e 0,33% do PIB.

Os autores informam que os funcionários pertencentes à administração tributária eram 13.566, no período 1986-87 (1989, p. 568). Relatam que foi feita, em 1970, a primeira tentativa

de mensuração dos custos da Administração Tributária. Os auditores do Parlamento relataram que foi muito difícil levantar os dados, pois a previsão orçamentária e a contabilidade não mostravam a relação entre as várias funções das autoridades e os custos correspondentes. Conseqüentemente, os cálculos tiveram que ser baseados, em grande parte, em estimativas e modelos.

Somente em 1983 foi editado o *ESO Report*, relativo ao período orçamentário 1981-82, trazendo os custos do sistema de Administração Tributária e também os relativos a outras autoridades envolvidas com aspectos tributários, tais como os tribunais e outras áreas do Judiciário. Os autores esclarecem que, apesar da evolução da contabilidade, vários cálculos foram feitos com métodos estatísticos ou por estimativa. Em alguns casos, a autoridade envolvida participou da estimativa, quando só parte da atividade era ligada à tributação (1989, p. 576). Os valores apresentados por esse relatório são, para o ano de 1981-82, em milhões de coroas suecas:

Arrecadação:	283.467
Custos da Administração Tributária:	2.878
Porcentagem:	1%

Pela estimativa inicial dos autores, percebe-se que a reforma tributária realizada na Suécia na década de 80 conseguiu reduzir em 40% os custos, que eram de 1% da arrecadação em 1981-82, para 0,61% em 1987.

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central, em 1995 e em 2003, de 40,7% e 37,7% do PIB.

3.11 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA SUIÇA

Gremaud (1989, p. 595 – 619) afirma que as informações estatísticas relativas ao custo de arrecadar impostos são quase inexistentes naquele país. Para avaliar esse custo, a autora pesquisou a administração federal das contribuições e também os 26 cantões e meio-cantões da Suíça. Não usou um só cantão como padrão por causa das suas diferenças.

A autora alerta para se ter prudência na interpretação dos resultados dos cantões pelos seguintes motivos (1989, p. 606) :

- a) A estrutura econômica e política de cada cantão varia consideravelmente, assim como variam os tributos existentes, devendo-se considerar cada cantão como um Estado independente, à parte;
- b) Os sistemas contábeis são diferentes e alguns cantões não estão em condições de estimar o custo de itens como aluguéis, informática e móveis e utensílios;
- c) Somente 18 cantões responderam à pesquisa.

Para 1986, o custo médio dos cantões foi estimado em 1,37% da sua arrecadação.

Com relação à Administração Federal de Contribuições, a resposta à pesquisa foi considerada bastante precisa pela autora. Seu custo foi de 64,6 milhões de francos suíços para uma arrecadação de 15.777 milhões de francos suíços, correspondendo a 0,4% de incidência (1989, p. 608).

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central, em 1995 e em 2003, de 22,7% e 18,8% do PIB.

3.12 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA NOVA ZELÂNDIA

O *New Zealand Inland Revenue Department* (IRD) é o órgão de Administração Tributária da Nova Zelândia. Em seu *site*, não foi possível encontrar informações sobre os custos efetivos da administração tributária e sua incidência sobre a arrecadação, mas há informações de interesse para o desenvolvimento e melhoria dessa atividade (2004).

Em relatório relativo a auditorias realizadas, o *IRD* informa que a receita tributária prevista para 2002-03 foi de \$ 41.569 milhões e seu corpo de funcionários era constituído de 4.800 pessoas, das quais 881 atuando em auditoria, para detectar casos de não conformidade e para impedir esses casos no futuro (2004).

Um primeiro aspecto que chama a atenção é o fato de que contratou a *Accenture* para desenvolver um projeto de 5 anos de prazo denominado *FIRST*, pelo qual se irão desenvolver:

- a) Sistemas executivos de informação;
- b) Sistemas de processamento e cobrança de tributos e
- c) Sistemas Administrativos

Esses sistemas tratarão mais dados que os sistemas atuais, reduzirão trabalhos burocráticos, estimando-se que as economias de produtividade na implantação final do projeto serão de mais de \$ 500 milhões.

Além do contrato com a *Accenture*, o órgão informa ter contratado Kevin Fox e John Waugh, respectivamente ex-sócio aposentado de grande empresa de auditoria e especialista em assuntos de tributação, também aposentado. Demonstram que estão abertos a sugestões de entidades ou pessoas de fora, que sejam técnicos no assunto e que valorizem o que está sendo feito pelo *IRD*.

Na parte 1, item 1.17 do relatório sobre auditorias, o *IRD* declara que:

“Restrições de tempo e de recursos também nos impediram de realizar o *benchmarking* da atividade de auditoria do nosso contribuinte com outras administrações tributárias ao redor do mundo. Apesar disto poderia ter sido um exercício interessante e potencialmente útil, a complexidade das administrações tributárias e a legislação diferente que operam iriam tornar o *benchmarking* demorado e dispendioso.”⁶

Outro aspecto que chama a atenção no item 1.18 do relatório do *IRD* é o fato de que não foram examinados os custos de conformidade incorridos pelos contribuintes durante as auditorias desenvolvidas pelo órgão, ou seja, esse tema é claro para a entidade que, embora não o tenha feito, reconhece publicamente o fato.

No item 2.2 do relatório, há mais uma demonstração da importância dada aos contribuintes pelo *IRD* em sua declaração sobre seus principais deveres:

“a missão de arrecadar ao longo do tempo a maior arrecadação líquida possível nos termos da lei, levando em consideração os recursos disponíveis ao responsável pela arrecadação, a importância de promover a conformidade de todos os contribuintes e os custos de conformidade incorridos pelos contribuintes” (O grifo é nosso)⁷

Ou seja, o tema do custo de conformidade dos contribuintes não só é conhecido como faz parte dos principais deveres da Administração Tributária da Nova Zelândia. De certa forma, é estranho que esse dever incluía “... arrecadar ... respeitando os recursos disponíveis...” mas não haja menção à utilização racional – e, portanto, a baixo custo – desses recursos.

Com relação às auditorias dos contribuintes, o item 4.12 do relatório esclarece que o *Taxpayer Audit Selection System (TASS)* é processado duas vezes por ano, em dezembro e junho, sobre todos os tipos de declarações, para gerar uma seleção de todos os contribuintes potencialmente candidatos à auditoria. Usando 26 *queries*, a base de dados do *IRD* seleciona

⁶ *Time and resource constraints also prevented us from benchmarking IRD’s taxpayer audit activity with other tax jurisdictions around the world. While this would have been an interesting and potentially useful exercise, the complexity tax departments and the different legislation they operate under would have made meaningful benchmarking time-consuming and expensive.*

⁷ *the duty to collect over time the highest net revenue that is practicable within the law, having regard to the resources available to the commissioner, the importance of promoting compliance by all taxpayers, and the compliance costs incurred by the taxpayers*

esses contribuintes. Os arquivos gerados dessa forma são analisados pelos auditores com base em uma *risk analysis* e completam uma avaliação de risco que os apóia na seleção final.

Com a finalidade de aferir sua qualidade nas auditorias, o *IRD* criou o *Quality Measurement System (QMS)*, que avalia:

- a) O planejamento da auditoria;
- b) A documentação adequada ao planejamento da auditoria;
- c) Retro-alimentação por parte dos chefes de equipe, durante e após a auditoria;
- d) Aplicação consistente de práticas relativas à obtenção de uma concordância em relação a uma discrepância.

O Banco Mundial (2005) informa a receita tributária do governo central, em 2003, de 36,8% do PIB.

4. OS CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

4.1 O Sistema Tributário Federal no Brasil

A Constituição Federal vigente (1998, p. 3) manteve o conceito federativo herdado das Constituições anteriores e seu artigo 1º afirma que

“Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal...”

Em seus artigos 153 a 156 (1998, p. 84 – 88), define a competência tributária da União, Estados e Municípios, atribuindo à União a competência dos seguintes impostos:

- a) Importação de produtos estrangeiros;
- b) Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- c) Renda e proventos de qualquer natureza;
- d) Produtos industrializados;
- e) Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- f) Propriedade territorial rural e
- g) Grandes fortunas.

A União poderá instituir impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e tenham fato gerador e base de cálculo diferentes dos previstos na Constituição. Em caso de guerra, pode criar impostos extraordinários que serão suprimidos cessadas as causas de sua criação.

O artigo 195 (1998, p. 103 – 104) define os recursos da Seguridade Social, também esses de competência da União e que são:

- a) Dos empregadores: incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
- b) Dos trabalhadores;
- c) Da receita de concursos de prognósticos.

Em 2003, a arrecadação federal foi de R\$ 273.358 milhões conforme Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Tabela II, divulgado pela Secretaria da Receita Federal. (2004, p.16)

4.2 A Pesquisa dos Custos de Administração no Brasil

A primeira questão que se propõe refere-se a quais áreas deveriam ser incluídas nos custos de arrecadação de tributos, como parte dos custos de Administração Tributária. Como se viu, alguns países entendem que esses custos se limitam às Administrações Tributárias propriamente ditas, ou seja, às atividades diretamente ligadas à administração dos tributos. Em outros países, viu-se que englobam, também, os custos dos tribunais administrativos ou judiciais, da polícia etc.

O autor deste trabalho entende que, no Brasil, os custos de arrecadação devem incluir todos os recursos destinados a questões tributárias, ou seja, recursos que não seriam necessários se o tributo não existisse. Sob esse enfoque, devem ser incluídos custos das seguintes áreas:

- a) No Poder Executivo
 - Secretaria da Receita Federal (SRF);
 - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) pela parte que se dedica à arrecadação de tributos;
 - Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) pela parte que se dedica à arrecadação de tributos;
- b) No Poder Legislativo, pela parte que se dedica à legislação de tributos;
- c) No Poder Judiciário, pela parte que se dedica ao julgamento de questões tributárias.

Com relação ao Poder Legislativo, o autor deste trabalho entende que, em situações normais, nas quais não se discutem reformas tributárias, o empenho do Legislativo com a legislação tributária é relativamente modesto. Além disso, a dificuldade para se definir um parâmetro de atribuição dessas despesas à atividade tributária também é um obstáculo para o cálculo desses custos. Conseqüentemente, o autor deste trabalho optou por não incluir esses custos na pesquisa.

No Poder Judiciário, a situação é diferente: a administração pública no Brasil, principalmente antes do advento da Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), não tinha compromisso com o equilíbrio fiscal e resolvia seus problemas de caixa com aumentos de tributos, muitas vezes de forma ilegal, provocando reações em cadeia por parte dos contribuintes que recorriam aos tribunais para defender seus direitos. Como se verá mais adiante, na análise do Poder Judiciário, não é só nos temas tributários que o Poder Público é parte nos processos judiciais: também em outros temas, é o principal causador da grande quantidade de processos em andamento nos tribunais e, conseqüentemente, contribui para a morosidade do Judiciário. Dessa forma, é necessário incluir parcela dos custos do Poder Judiciário nos custos de arrecadação de tributos.

A pesquisa dos custos da Administração Tributária da União, no Brasil, apresenta um panorama totalmente diferente das autoridades tributárias dos países desenvolvidos.

Nesses países, os *sites* das Administrações Tributárias apresentam relatórios anuais com os balanços patrimoniais, custos de operação, relatórios de auditoria, definição de políticas de atendimento ao contribuinte, departamentos responsáveis pelo acompanhamento dos custos de conformidade com o objetivo de reduzi-los, e programas de longo prazo das atividades e investimentos.

No Brasil, o autor deste trabalho teve experiência inversa: a pesquisa teve início em setembro de 2002 e os contatos com os vários representantes do Poder Público se repetiram até junho de 2005, como mostra o apêndice 1. Nesse apêndice, estão relacionados 73 contatos documentados que foram mantidos com representantes do Poder Público, com o objetivo de obter

informações necessárias à pesquisa, sem mencionar dezenas de telefonemas e de visitas a diversas pessoas em Brasília. Foram anexadas, também, cópias das correspondências enviadas durante esse período. Com raras exceções, a informação desejada não estava disponível. Em uma ocasião, a informação existia, mas havia ordens superiores para não disponibilizá-la, mesmo para uma pesquisa científica. A Secretaria do Tesouro Nacional apoiou a pesquisa e, mesmo reconhecendo dificuldades no levantamento das informações, prestou-se a entregá-las ao autor deste trabalho. Pelas informações fornecidas, o orçamento público não permite que se controlem os dispêndios efetivos dos vários entes da União, pois não há a identificação desses entes por centros de custo, os custos de pessoal são concentrados no Ministério, sem aberturas que permitam sua atribuição de forma analítica. Em várias ocasiões, o autor deste trabalho recebeu relatórios do SIAF, o sistema orçamentário da União, que resultaram incompreensíveis, parciais e inúteis para a pesquisa. Informação sobre o mesmo aspecto, provenientes de duas fontes diversas, resultaram diferentes.

Relatórios anuais editados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN trazem informações diferentes para os mesmos fatos, ou seja, o que se informou no ano de 2002 é modificado no relatório de 2003. O relatório de 2002, à página 58, informa que as despesas da PGFN, em 2002, foram de R\$ 62.419.886,81. No relatório de 2003, à página 54, consta que as despesas da PGFN, em 2002, foram de R\$ 34.640.288,00.

Nos Tribunais Federais, houve de tudo: desde solicitação que o autor escrevesse para o Presidente do Tribunal Federal da 4ª Região, sem jamais ter recebido resposta, como muita disposição de fornecer informações, mas reconhecendo que não havia padronização nas estatísticas das várias regiões. No período da pesquisa de campo do autor, os responsáveis pelas estatísticas das várias regiões fizeram uma reunião para estudar a padronização dessas informações. Porém, pela informação recebida, os Tribunais Superiores – Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF) – não iam participar desse encontro. A falta de padronização e a inexistência de controles adequados para as várias naturezas de processos fazem pensar que não há interesse em compreender o que vem ocorrendo no Judiciário ao longo dos anos.

A Secretaria do Tesouro Nacional, um dos órgãos mais cooperadores com a pesquisa deste autor, demonstrou sua impossibilidade de controlar as despesas efetivas dos entes envolvidos na Administração Tributária, pois chegou a informar que os custos anuais de pessoal da Secretaria da Receita Federal corresponderiam a R\$ 16.865.630,68. No entanto, informação extra-oficial da Secretaria da Receita Federal relatava que estavam lotados cerca de 14.500 agentes fiscais e mais 3.000 funcionários do SERPRO – Serviço de Processamento de Dados da União, além de 3.000 funcionários burocráticos. Evidentemente, não era possível que 20.500 funcionários de alto nível provocassem uma despesa de pessoal tão baixa, correspondendo a uma remuneração média anual de R\$ 822,71. Foi necessário que o autor levantasse uma estatística do CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias relativa ao ano de 1999 – com custos de pessoal de R\$ 1,2 bilhões – para poder estimar a despesa atual da Secretaria da Receita Federal.

Outro aspecto que demonstra a atitude não transparente da Secretaria da Receita Federal é o próprio *site* que, na década de 90, apresentou vários estudos da sua estrutura organizacional, mas não publicou mais nada nos últimos anos.

Em 02 de setembro de 2003, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que é a Controladoria Geral da União, respondeu a este autor (2003):

“Veja, não há sistemicamente (SIAFI), uma agregação chamada PGFN e SRF. O que o Sistema SIAFI tem, atualmente, é uma agregação gerencial, chamada sub-órgão pelo usuário (gerencial). Isto é mutável, podem ser incluídas ou retiradas unidades gestoras, daí serem relativas as informações elaboradas a partir desse agrupamento.”

“No caso da PGFN, foi feito todo um trabalho de levantamento de quantas unidades gestoras realizaram despesas relacionadas àquela Procuradoria. Mas, de fato, não posso assegurar para o senhor que sejam apenas essas despesas porque o universo da administração pública é imenso e complexo e precisa muito de evoluções”.

“No entanto, penso que as informações encaminhadas refletem o melhor que pudemos fazer. Mais, só o próprio órgão, se assim se dispuser a elaborar, uma vez que os valores

que foram comentados e contestados pelo senhor e que se encontram nas páginas da internet, a nosso ver, merecem reparos, uma vez que não englobam todas as regionais.”

“Quanto à SRF, não conseguimos, contabilmente, identificar os gastos dessa Secretaria. Esses estão registrados também em unidades gestoras não pertencentes à SRF. Daí solicitamos ajuda ao Sistema de Pessoal da União que registra quase todo pagamento da folha do Poder Executivo. A informação encaminhada foi elaborada por eles, acredito que é a melhor disponível.”

Em 16 de fevereiro de 2004, a Secretaria do Tesouro Nacional, referindo-se à PGFN e à SRF, escreveu (2004):

“Pela nossa experiência e conhecimento sabemos que devem existir despesas de pessoal e outras, relativas às secretarias e que foram executadas conjuntamente com as demais despesas do ministério impossibilitando uma segregação específica para essas secretarias”.

Em virtude das dificuldades para o levantamento das informações, o autor decidiu valer-se das informações fornecidas pela STN, considerando-as as melhores disponíveis e utilizar algum tipo de estimativa quando alguma variável disponível apresentasse elementos que indicassem claramente que se deveriam alterar as informações daquele órgão.

Como consequência dessa situação desestruturada das informações existentes no Poder Público, não foi possível atender sempre aos padrões necessários aos trabalhos científicos exigidos em uma tese. No entanto, de certa forma deliberadamente, procurou-se dar uma imagem das deficiências encontradas de forma a apoiar futuros pesquisadores que se dediquem ao estudo deste tema.

Um fato auspicioso é que o BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social criou um Programa de Modernização da Administração Tributária e Gestão dos Setores Sociais Básicos – PMAT (2005) com o objetivo de financiar os Municípios a se organizarem em

suas Administrações Tributárias modernizando-as e fazendo com que obtenham mais recursos, estáveis e não inflacionários. Alguns pontos desse programa são:

- a) Fortalecimento das capacidades gerencial, normativa, operacional e tecnológica da Administração Tributária, nos governos locais;
- b) Acompanhamento das obrigações tributárias, maximização do uso de recursos ociosos/sub-utilizados e eliminação de perdas, melhoria da qualidade e da oferta desses serviços a um menor custo, registro, controle e gerenciamento do gasto público.

José Roberto Rodrigues Afonso et al. (1998, p. 24) tratam desse tema apresentando os vários aspectos desse programa e relacionando alguns Municípios que já o implantaram, com um aumento sensível de suas arrecadações. Alguns exemplos são:

Recife	+ 51,4%
Petrolina	+100,0%
Cuiabá	+ 96,6%
Fortaleza	+ 45,0%
Rio de Janeiro	+ 24,8%

Deve-se destacar, também, que outros países têm demonstrado dificuldades em mensurar esses custos, principalmente os organizados como Federações – como os Estados Unidos – quando tem sido difícil harmonizar as formas de medição desses custos.

Outro aspecto a destacar é o fato de que não há outros trabalhos que tenham procurado levantar os custos de administração tributária e que, mesmo a Secretaria da Receita Federal, o principal ente dedicado à administração tributária, mostra limitações no conhecimento e controle desses custos, como observou a Divisão de Estudos Tributários da Coordenação Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal em correspondência ao autor desta pesquisa. Esse aspecto inovador aparece igualmente no fato de que o Poder Judiciário não tem estatísticas que

possam apoiar o levantamento desses dados, mostrando o desconhecimento da necessidade de se conhecerem os processos tributários em andamento nos seus vários níveis.

4.3 A Secretaria da Receita Federal (SRF)

Estudo editado pela SRF a respeito da sua estrutura organizacional, cujo título é “Estrutura Organizacional da Secretaria da Receita Federal do Brasil”, não está datado, mas parece ser de 1998 por trazer informações de 1997 e afirmar que “em novembro de 1998” a Receita Federal completa 30 anos. (ca. 1998)

No estudo, a SRF informa que as duas principais administrações tributárias no nível federal são a própria SRF, subordinada ao Ministério da Fazenda, e o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), subordinado ao Ministério da Previdência e Assistência Social.

O autor deste trabalho faz notar que, além da SRF e do INSS, há outro ente que cuida da arrecadação de tributos federais e que é a Procuradoria da Fazenda Nacional, responsável pela arrecadação da dívida ativa da União.

Este estudo apresenta a arrecadação tributária da União em 1997, cujos valores são, em milhões de reais:

a) Tributos arrecadados pela SRF:	105.480
b) Tributos arrecadados pelo INSS	44.149

Referindo-se ao financiamento da SRF, o estudo informa que os recursos vêm de duas fontes distintas, a saber:

- a) Recursos ordinários do Tesouro Nacional e
- b) Recursos do Tesouro, vinculados ao Fundo de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF).

O FUNDAF tem o objetivo de fornecer recursos para financiar o aparelhamento da administração tributária e demais encargos inerentes à atividade de fiscalização. Suas principais fontes de recursos são:

- a) Multas e juros sobre recolhimentos em atraso;
- b) Recursos provenientes de fornecimento de selos de controle;
- c) 60% da renda da venda de bens apreendidos;
- d) Contribuição mensal de permissionários e beneficiários de regime de entreposto aduaneiro na importação, de uso público, de depósito alfandegado público, de lojas francas e de depósito especial alfandegado.

Em 1997, afirma o estudo, o total de recursos despendido pela SRF foi de R\$ 1,67 bilhão, dos quais R\$ 982 milhões provenientes do FUNDAF.

A tabela 7, a seguir, indica custos e arrecadação de 1994 a 1997 em milhões de reais:

TABELA 7		CUSTOS E ARRECADAÇÃO RECEITA FEDERAL				
		(Em milhões de reais)				
ANO	PESSOAL	CUSTEIO	INVESTIM.	TOTAL	ARRECADAÇÃO	INCIDÊNCIA
1994	509	219	18	747	62.615	1,19%
1995	728	604	73	1405	80.940	1,74%
1996	907	492	77	1476	91.728	1,61%
1997	1120	491	63	1674	107.064	1,56%

FONTE: Secretaria da Receita Federal

Nota-se que, no mesmo estudo da SRF, a informação contida na tabela inicial (R\$ 105.480 milhões) e a contida nas tabelas seguintes, resumidas no quadro acima (tabelas 3 e 4 da SRF), (R\$ 107.064 milhões) dão informação diferente da arrecadação federal de responsabilidade da SRF. Não há explicação para essas inconsistências.

Documento não datado, do *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*, fornecido pela SRF (Apêndice 4), informa dados sobre os anos de 1997 a 1999 e que são apresentados na Tabela 8, a seguir:

TABELA 8	CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS		
	BRASIL – RECEITA TRIBUTÁRIA FEDERAL E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA (Em milhões de reais)		
	1997	1998	1999
Receita Tributária Federal	112.676	133.144	151.517
Custos de pessoal	1.119	1.023	1.235
Outros custos	628	861	838
Total execução orçamentária	1.747	1.884	2.073
Incidência sobre a receita	1,55%	1,41%	1,37%
FONTE: CIAT			

O autor faz notar que, para o ano de 1997, o valor da receita tributária federal constante desse documento (R\$ 112.676 milhões) é diferente dos dois valores anteriormente destacados pela SRF. Chama, também, a atenção para o fato de que a SRF observa que, do total de gastos, os valores de R\$ 1,1 bilhão, R\$ 1,2 bilhões e R\$ 1,2 bilhões foram cobertos pelo FUNDAF, sendo o restante coberto pelo caixa da União. Afirma, também, aquele órgão que:

“Sobre os recursos do FUNDAF, a SRF tem o controle e sabe detalhadamente como foram gastos com custeio e investimento, mas sobre os recursos do Tesouro dispomos apenas de estimativas, em razão da contabilização de tais recursos ser feita considerando o Ministério da Fazenda como um todo, a quem a Receita é subordinada.” (O grifo é do autor)

Para se estimar quais podem ser os custos da SRF em 2003, optou-se por utilizar as informações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) com relação a custeio e investimentos e se projetar o custeio de pessoal com base na evolução do quadro de pessoal informado no *site* da SRF e mais metade da taxa de inflação medida pelo INPC (IBGE) no período de 1997 a 2002. A aplicação de metade da taxa decorre do fato de que as entidades de servidores públicos têm manifestado que a inflação não vem sendo repassada integralmente aos salários (2004).

A informação da STN, em fevereiro de 2004, apresentada na tabela 9, relativa ao exercício de 2003, foi a seguinte, em milhões de reais:

TABELA 9	CUSTOS DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (em milhões de reais)
Pessoal e encargos sociais	71
Juros e encargos da dívida	11
Outras despesas correntes	690
Investimentos	14
Inversões financeiras	1
Amortização/refin. de dívida	6
TOTAL	793
FONTE: STN	

Considerando a informação contida no documento do *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, de que os custos de pessoal da SRF foram de R\$ 1.119 milhões, R\$ 1.023 milhões e R\$ 1.235 milhões nos anos de 1997 a 1999, deve-se descartar a informação da STN a respeito dos custos de pessoal e procurar estimar esse item.

O quadro “Evolução do Quadro de Pessoal da Carreira Auditoria da Receita Federal” de 1995 a 2003 (2003) editado pela SRF indica que, em 1997, havia 13.679 funcionários entre AFRF e TRF ao passo que, em 2003, havia 14.715 funcionários, com um aumento do quadro de 7,57%. Causa perplexidade o fato de que há trabalho da SRF, com o título “Estrutura Organizacional da Secretaria da Receita Federal do Brasil” [ca. 1998, p. 14], que informa que a quantidade de funcionários em 1997 é de 12.870. Além disso, outro trabalho da SRF, com título “Estrutura Organizacional e Recursos Humanos” [ca. 2000, p. 8], informa que, em 1999, os funcionários da SRF eram 16.689 enquanto a informação da “Evolução do Quadro de Pessoal da Carreira Auditoria da Receita Federal” é de 13.732. Essa inconsistência pode estar relacionada com diferenças de conceitos nas informações. Para estimar a evolução dos custos de pessoal, utilizou-se a informação contida no quadro “Evolução do Quadro de Pessoal da Carreira Auditoria da Receita Federal”, em que consta a evolução das quantidades de funcionários de 1995 a 2003 apresentada de forma comparável.

Outra informação relativa ao pessoal que trabalha na SRF consta do relatório Estrutura Organizacional e Recursos Humanos [ca. 2000, p. 8], no qual, além de apresentar os funcionários da SRF divididos em Direção, Nível Superior e Nível Técnico, com um total de 13.744 pessoas, é informado o pessoal de suporte composto de pessoal do SERPRO (2.876 pessoas) e “outros”

(3.067 pessoas). Dessa forma, em 1999, por esse conceito da SRF, havia 19.687 pessoas alocadas à SRF. Pelo quadro “Evolução do quadro de pessoal de carreira auditoria da Receita Federal (ca. 2003), a evolução do quadro de pessoal foi de crescimento de 7,2% de 1999 a 2003. Se a evolução do pessoal de apoio foi a mesma, pode-se estimar que, em 2003, havia cerca de 21.000 pessoas trabalhando na SRF.

Com relação à evolução salarial, não foi possível apurar o índice real aplicado às remunerações dos funcionários da SRF. Por esse motivo, optou-se por aplicar a raiz quadrada da inflação do período 1996 – 2002, que se supõe tenha sido a base para a atualização salarial de 2003. Essa suposição – de que a taxa de inflação não teria sido repassada aos salários dos servidores – baseia-se em declarações públicas do Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal de que “o salário dos auditores-fiscais se encontra altamente defasado nos últimos 9 anos...”(2004).

O INPC do IBGE fornece a série de 1996 a 2002 que é:

TABELA 10	EVOLUÇÃO DO INPC – IBGE
ANO	PORCENTAGEM
1996	9,12%
1997	4,34%
1998	2,49%
1999	8,43%
2000	5,27%
2001	9,44%
2002	14,74%
TOTAL	67,26%
Raiz Quadrada	29,33%

Aplicando aos custos de pessoal de 1997 um aumento de 7,57% pelo aumento da quantidade de pessoas e agregando metade do índice do período (29,33%), chega-se a um indexador de 39,1%, que eleva o valor de pessoal de R\$ 1.120 milhões para R\$ 1.558 milhões.

Dessa forma, os recursos utilizados pela SRF em 2003 podem ser estimados em milhões de reais em:

TABELA 11	SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL RECURSOS DESPENDIDOS 2003 (em milhões de reais)
-----------	--

Pessoal e encargos sociais	1.558
Juros e encargos da dívida	11
Outras despesas correntes	690
Investimentos	14
Inversões financeiras	1
Amortização/refin. de dívida	6
TOTAL	2.280

Os R\$ 2.280 milhões de recursos despendidos pela SRF na arrecadação de 2003 no valor de R\$ 273 bilhões, incidiram em 0,84%, com grande redução em relação aos valores de 1997. Essa redução decorre do fato de que, enquanto a despesa aumentou de 30,5%, a arrecadação dos tributos cresceu 142,3%. Descontada a inflação, a receita tributária cresceu 49,7% no período.

Finalmente, em meados de 2005, a SRF informou seu custo total do exercício de 2004 informando que não tinha essa informação para o ano de 2003. O custo total informado foi de R\$ 2.878.961.059,13 para uma arrecadação de tributos federais de R\$ 322.555 bilhões, correspondendo a 0,89% da arrecadação. Essa informação será utilizada neste trabalho, em substituição do valor estimado, em virtude da falta de acuracidade daquele cálculo. Porém, conservou-se todo o raciocínio para demonstrar a dificuldade que existe, em nosso País, para se obter uma informação que deveria estar ao alcance de qualquer cidadão.

A SRF divulgou, em 2003, a “Evolução do Quadro do Pessoal de Carreira Auditoria da Receita Federal” informando a movimentação de seu pessoal desde 1994 até 2003. (ca. 2003, p.1). Essa movimentação é apresentada na tabela 12, a seguir:

TABELA 12	SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL EVOLUÇÃO DO PESSOAL DE CARREIRA AUDITORIA
1994	10.457
1995	11.909
1996	11.509
1997	13.679
1998	13.629
1999	13.732
2000	13.518
2001	14.228
2002	14.365
2003	14.715

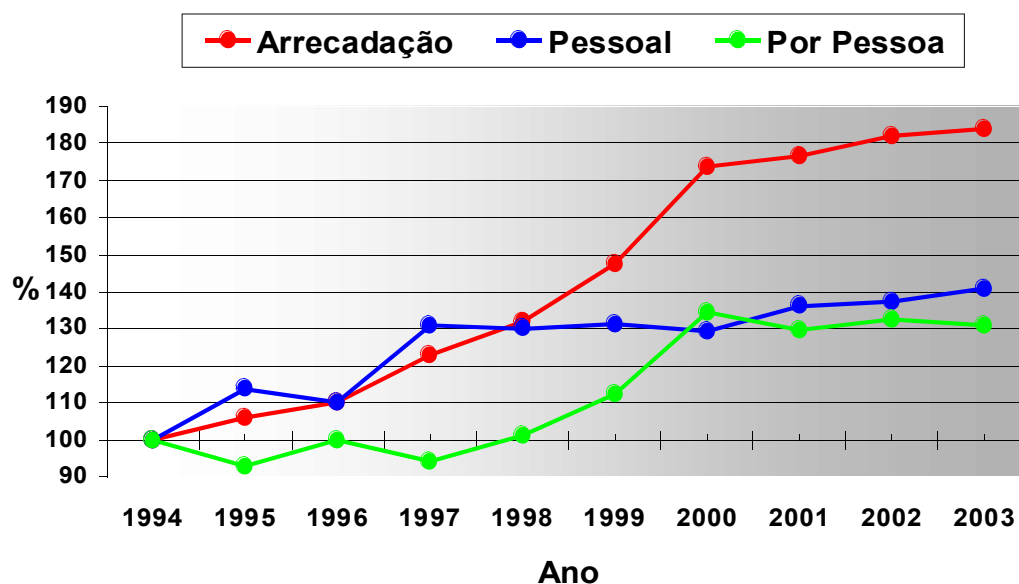
A tabela 13, apresentada a seguir, mostra a arrecadação corrigida pelo INPC do IBGE comparada com a evolução do pessoal de carreira Auditoria da SRF demonstrando um aumento da arrecadação *per capita* de 30,82% no período 1994-2003.

TABELA 13		SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL: EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO E DO PESSOAL					
ANO	ARRECADAÇÃO (R\$ mil)	ARRECADAÇÃO CORRIGIDA INPC	ÍNDICE	PESSOAL	ÍNDICE	ARRECADAÇÃO POR PESSOA	ÍNDICE
1994	62.615.900	141.008.515	100,00	10.457	100,00	13.485	100,00
1995	80.939.900	149.428.951	105,97	11.909	113,89	12.548	93,05
1996	91.727.900	155.191.945	110,06	11.509	110,06	13.484	100,00
1997	107.064.700	173.605.387	123,12	13.679	130,81	12.691	94,12
1998	117.782.000	186.343.533	132,15	13.629	130,33	13.673	101,39
1999	142.557.000	208.005.343	147,51	13.732	131,32	15.147	112,33
2000	176.814.000	245.074.412	173,80	13.518	129,27	18.129	134,45
2001	196.757.000	249.192.764	176,72	14.228	136,06	17.514	129,88
2002	232.711.000	256.866.402	182,16	14.365	137,37	17.881	132,61
2003	259.576.000	259.576.000	184,09	14.715	140,72	17.640	130,82

FONTE: SRF EVOLUÇÃO DO QUADRO DE PESSOAL DA CARREIRA AUDITORIA DA RECEITA FEDERAL

O gráfico apresentado na tabela 14, a seguir, mostra a evolução da arrecadação *per capita* dos auditores da SRF, aumento da quantidade de auditores fiscais no período e o incremento real da arrecadação, superior a 80% de 1994 a 2003.

Tabela 14 EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO E DO PESSOAL SRF



. Fonte: SRF Evolução do Quadro de Pessoal da Carreira Auditoria da Receita Federal

4.4 A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)

O artigo 131, parágrafo 3º, da Constituição Federal, prevê que:

Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

Complementam a legislação necessária à atuação da PGFN o Decreto-Lei nº 147, de 03/02/1967, a Lei Complementar 73, de 10/02/1993, a Lei nº 8844, de 20/01/1994 e a Portaria MF nº 138 de 01/07/1997.

O relatório de gestão da PGFN, relativo ao exercício de 2003, apresenta os seguintes elementos (2004):

A PGFN é órgão jurídico integrante do Ministério da Fazenda e vinculada técnica e juridicamente à Advocacia Geral da União. É descentralizada, com unidades regionais no Distrito Federal, Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul e Pernambuco. Tem unidades estaduais, em todos os Estados.

Compete à PGFN:

- a) Apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União, tributária ou de qualquer outra natureza, inscrevendo-a para fins de cobrança amigável ou judicial;
- b) Representar privativamente a União na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;
- c) Examinar previamente a legalidade dos contratos, concessões, acordos, ajustes ou convênios que interessam à Fazenda Nacional, inclusive os referentes à dívida pública externa, e, quando for o caso, promover a respectiva rescisão ou declaração de caducidade, por via administrativa ou judicial;
- d) Representar a União nas causas de natureza fiscal, assim entendidas aquelas relativas a tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária, empréstimos compulsórios, apreensão de mercadorias nacionais ou estrangeiras, decisões de órgãos do contencioso administrativos fiscal, benefícios e isenções fiscais, créditos e estímulos fiscais à exportação, responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos e incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal;
- e) Exercer as atividades de consultoria e de assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e entidades vinculadas;
- f) Fixar a interpretação da Constituição Federal, das leis, dos tratados e demais atos normativos a ser uniformemente seguida em suas áreas de atuação e coordenação, quando não houver orientação normativa do Advogado-Geral da União;
- g) Representar os interesses da Fazenda Nacional em contratos, junto a órgãos de deliberação coletiva como os Conselhos de Contribuintes, nos atos relativos a

imóveis do patrimônio da União e nos atos de compra, venda e transferência de ações ou direitos de subscrição;

- h) Promover a inscrição da dívida ativa dos débitos relativos ao Fundo de Garantia de Tempo de Serviço (FGTS) e representar o FGTS na respectiva cobrança.

Verifica-se, dessa forma, que a atividade da PGFN não se limita à tributação, sendo necessário excluir parcela de recursos que não estão sendo alocados nessa atividade. Em contatos informais, o autor foi informado de que a atividade não tributária é relativamente pequena e que poderia ser estimada em, no máximo, 10% do total, sendo 90% relativa a tributos. Não foi possível obter a confirmação formal dessa estimativa que, no entanto, será adotada por este trabalho, na ausência de informações mais precisas.

Tratando de Indicadores Relevantes (2004, p. 10 – 11), o relatório afirma que as medidas relativas à arrecadação “dizem respeito à atuação finalística da PGFN”, confirmando a estimativa informal de que a atividade relativa a tributos é a principal dessa entidade.

Uma informação preocupante trata da tendência crescente da discussão em juízo do pagamento de tributos. Apesar do aumento da arrecadação, houve um aumento da inadimplência, pois a arrecadação da Cobrança da Dívida Ativa da União teve um decréscimo de 0,33% mas as defesas realizadas pela PGFN aumentaram em 65% (2004, p. 10 – 11).

O relatório informa que havia 2.704.829 débitos ajuizados relativos à Dívida Ativa sendo que 668.791 foram eliminados por serem de valor inferior a R\$ 2.500,00, restando 2.036.038 processos dessa natureza (2004, p. 13). O relatório informa, também, que as ações no âmbito da Defesa da Fazenda Nacional tendo a União como parte alcançavam a quantidade de 858.602 ações. Esse número não inclui as ações relativas a Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), que são controladas à parte pela PGFN (2002, p. 35). Assim, o total de processos em andamento é extremamente elevado para a quantidade de procuradores e servidores de apoio que, em 2003, eram 2.622, dos quais 1.051 eram Procuradores. Chama a atenção o fato de que,

em 2002, eram 2.288 ao todo, dos quais os Procuradores eram 730, tendo havido um aumento de 16% no total e de 44% no que se refere aos Procuradores.

Ocorre, porém, que as planilhas indicativas da relação de receitas tributárias e despesas do órgão apresentam as seguintes inconsistências:

- a) No relatório anual relativo ao ano de 2002, estão informados os seguintes montantes em milhões de reais (2003, p.58), conforme tabela 15:

TABELA 15		PGFN RELAÇÃO RECEITA – DESPESA 2002 (em milhões de reais)		
ANO	ARRECADAÇÃO	DESPESA	INCIDÊNCIA	
2001	5.293	104	1,961%	
2002	6.866	62	0,900%	

FONTE: PGFN

- b) No relatório anual relativo ao ano de 2003, estão informados os seguintes montantes em milhões de reais (2004, p. 53), conforme tabela 16:

TABELA 16		PGFN RELAÇÃO RECEITA – DESPESA 2003 (em milhões de reais)		
ANO	ARRECADAÇÃO	DESPESA	INCIDÊNCIA	
2001	5.293	104	1,961%	
2002	6.831	35	0,507%	
2003	10.013	37	0,370%	

FONTE: PGFN

Verifica-se que, entre o relatório de 2002 e o de 2003, há uma diferença de R\$ 27 milhões na despesa declarada relativa ao ano de 2002, não esclarecida nem justificada pela PGFN.

Além disso, a informação relativa à evolução da quantidade de Procuradores e de servidores leva a pensar que teria havido um aumento das despesas da PGFN e não uma redução, como evidenciada nos relatórios anuais.

Por essas circunstâncias, o autor deste trabalho prefere adotar os valores informados pela STN e que são apresentados na tabela 17, em milhões de reais:

TABELA 17	PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL DESpesas EFETIVAS NO EXERCÍCIO DE 2003 (em milhões de reais)	
	GRUPO DE DESPESA	VALOR
Pessoal e encargos sociais	19	
Outras despesas correntes	179	
Investimentos	3	
TOTAL	201	
FONTE: STN		

Considerando-se a arrecadação promovida pela PGFN e informada em seu relatório, no valor de R\$ 10.013 milhões, as despesas de R\$ 201 milhões correspondem a 2% do total arrecadado.

É possível que a PGFN tenha excluído de suas despesas aquelas financiadas pelo FUNDAF e que não provêm do Tesouro Nacional, considerando que não o estava onerando. Não foi possível verificar se esse ajuste existiu.

4.5 Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)

A informação fornecida pela STN relativamente ao INSS é apresentada na Tabela 18, a seguir, para o ano de 2003, em milhões de reais:

TABELA 18	INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL RECURSOS DESPENDIDOS (em milhões de reais)	
	GRUPO DE DESPESA	VALOR
Pessoal e encargos	1.467	
Outras despesas	5.859	
Investimentos	19	
TOTAL	7.345	
FONTE: STN		

O Anuário Estatístico da Previdência Social 2002 é o mais recente disponível e informa que a arrecadação em 2002 foi de R\$ 75,5 bilhões e que foram fiscalizadas 87.700 empresas, de um total de 103.000 empresas visitadas.

Informação da Secretaria-Executiva do Ministério da Previdência e Assistência Social fornece o total arrecadado em 2003 que corresponde ao montante de R\$ 80.730.150.000,00. Dá, também, uma abertura dos custos dos 40.839 servidores ativos do INSS em 2003, que correspondem a R\$ 1.515.301.268,64. A Secretaria-Executiva do Ministério informou, ainda, que em 31 de dezembro de 2003 havia na área de Arrecadação e Fiscalização do INSS um total de 4.853 servidores, sendo 3.749 auditores fiscais e 1.104 servidores. Fornece a abertura das despesas de gestão do INSS em 2003, que permite verificar quais são as atividades de arrecadação e quais as destinadas ao atendimento de segurados. Essas informações estão na tabela 19, apresentada a seguir.

Chama a atenção o fato de que há pouca diferença entre o total informado pela STN e pelo Ministério da Previdência. Optou-se por assumir as informações do Ministério da Previdência, por serem mais analíticas.

Para alocar as despesas gerais às despesas de arrecadação e fiscalização, utilizou-se o critério de rateio pela quantidade de servidores dessa atividade em relação ao total. O rateio é sempre uma forma subjetiva de atribuição, mas, nas circunstâncias, este autor considerou que não se deveriam deixar de fora valores tão relevantes como os encontrados. Aplicando-se 11,88% às despesas gerais, determina-se um valor de R\$ 220,8 milhões a ser incluído nos custos de arrecadação.

TABELA 19		DISTRIBUIÇÃO DAS DESPESAS DO INSS EM 2003 PELO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA
		(Estão excluídas as despesas com benefícios previdenciários e perícia médica)
		(Valores em reais)
DESPESAS DE PESSOAL		1.516.301.268,64
DESPESAS DE ATENDIMENTO E SAÚDE		
Processamento de dados benefícios previdenciários		312.598.490,00
Serviço de reabilitação profissional		7.105.333,10
Cadastro Nacional de informações sociais - PREV cidadão		10.000.000,00
Formação continuada de servidores para reconhecimento de direitos previdenciários		1.233.346,26
Serviços de concessão, Manutenção e Cessação de Benefícios		66.446.392,05
Funcionamento de unidades de atendimento da Previdência Social		476.277.832,85
Reformulação da rede de atendimento da Previdência Social		7.773.728,20
Disseminação do Sistema de Administração de Benefícios por incapacidade		949.239,08
Auditoria preventiva e corretiva de rotinas, procedimentos e processos		9.126.045,48
Avaliação da Qualidade e Produtividade dos serviços das unidades de atendimento		7.858.379,54
Implantação do Plano Diretor de Tecnologia e Informação		592.919,38
Remuneração dos agentes pagadores de benefícios da legislação especial		2.392.020,00
Operações especiais - Cumprimento de sentenças		3.366.891,26
Sub-total		905.720.617,20
DESPESAS DE ARRECADAÇÃO		
Fiscalização do recolhimento de Contribuições Previdenciárias		24.970.743,96
Serviço de processamento de dados das guias da Previdência		47.837.000,00
Formação continuada de servidores da Arrecadação e Recuperação de créditos		1.412.670,36
Cobrança administrativa de créditos previdenciários		4.212.115,51
Cobrança de créditos inscritos em dívida ativa		3.567.255,21
Remuneração dos agentes prestadores de serviços pelas guias de recolhimento		94.936.630,83
Orientação técnica a Empresas e segurados da Previdência		2.131.189,80
Sub-total		179.067.605,67
DESPESAS GERAIS		
Apoio Administrativo		1.681.108.720,12
Valorização do servidor público: Capacitação, Auxílio alimentação, auxílio transporte		176.674.681,86
Sub-total		1.857.783.401,98
PAGAMENTOS DE BENEFÍCIOS		
Pagamento de benefícios de legislação especial		628.020.518,00
Pagamentos de aposentadorias e pensões Servidores Cívís		2.416.354.568,62
Sub-total		3.044.375.086,62
TOTAL DESPESAS		5.986.946.711,47
Incidência das despesas de arrecadação sobre despesas totais		2,990967%
TOTAL PESSOAL E DESPESAS		7.503.247.980,11
ARRECADAÇÃO EM 2003		80.730.150.000,00
FONTE: Ministério da Previdência - Secretaria Executiva		

A Secretaria-Executiva do Ministério da Previdência informa que os custos de arrecadação do INSS devem ser acrescidos dos custos da Procuradoria Especial do INSS para a

arrecadação da dívida previdenciária que, em fevereiro do 2004, tinha em andamento os seguintes processos, como evidenciado na Tabela 20:

TABELA 20	PROCURADORIA ESPECIAL DO INSS	
	AÇÕES DE COBRANÇAPRO	
TIPO DE AÇÃO	QUANTIDADE	MONTANTES (milhões)
AÇÃO JUDICIAL	684.056	109.000
AÇÃO ADMINISTRATIVA	135.729	82.300
TOTAL	819.785	191.300

FONTE: Ministério da Previdência – Secretaria Executiva

Porém, não foi possível obter informações a respeito dos custos da Procuradoria Especial do INSS.

A Secretaria-Executiva do Ministério da Previdência não soube informar o custo do pessoal alocado à atividade de arrecadação e fiscalização de tributos, pois essa informação não estaria disponível. Informou que só seria possível apurá-la com o apoio do departamento que cuida das folhas de pagamento, a Diretoria de Recursos Humanos, Divisão de Sistemas e Controle de Cadastro e Pagamento. Essa Diretoria, consultada a respeito, enviou arquivo com as despesas do pessoal vinculado à área de arrecadação e fiscalização do INSS, com as seguintes informações apresentadas na Tabela 21:

Com relação aos meses de janeiro, fevereiro e março, a Diretoria de Recursos Humanos, Divisão de Sistemas e Controle de Cadastro e Pagamento informou que não dispunha dessa informação e que a havia solicitado junto ao SERPRO.

Posteriormente, cerca de um mês depois da informação inicial, o Ministério enviou a informação complementar que foi acrescida ao quadro anual.

Tabela 21	INSS – DESPESAS COM PESSOAL DE ARRECADAÇÃO EM 2003
MÊS	VALOR

Janeiro	44.918.980,15
Fevereiro	46.088.815,02
Março	45.577.579,25
Abril	44.795.587,01
Mai	45.473.785,17
Junho	55.561.966,05
Julho	46.867.628,85
Agosto	46.304.753,09
Setembro	46.928.020,19
Outubro	46.430.873,95
Novembro	89.833.243,74
Dezembro	65.340.121,61
TOTAL	623.621.354,14

Conseqüentemente, os custos de arrecadação de tributos pelo INSS em 2003, são os apresentados na tabela 22, a seguir:

Tabela 22	CUSTOS DE ARRECADAÇÃO DO INSS EM 2003 (em milhões de reais)	
	TIPO DE CUSTO	VALORES
	Custo do pessoal de fiscalização e arrecadação	623,6
	Custos diretos da atividade	179,1
	Custos gerais atribuídos	220,8
	TOTAL	1.023,5
FONTE: Ministério da Previdência		

4.6 O Poder Judiciário

A STN apresentou um quadro das despesas do Poder Judiciário, no qual estão separadas suas principais divisões:

- a) O Supremo Tribunal Federal (STF);
- b) O Superior Tribunal de Justiça (STJ);
- c) A Justiça Federal de 1º Grau;
- d) Os Tribunais Federais das várias Regiões;
- e) A Justiça Militar;
- f) A Justiça Eleitoral;
- g) A Justiça do Trabalho;

h) A Justiça do Distrito Federal.

Dessas divisões, somente os itens “a”, “b” “c” e “d”, tratam de temas tributários. Além disso, nos Tribunais Federais das várias Regiões, há muitas dotações a universidades e fundações que foram excluídas dos valores levados em consideração. Da mesma forma, foram excluídos os valores destinados ao Banco Central, Fundo de Previdência, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), Departamento Nacional de Obras Contra as Secas (DNOCS) e IBGE, entre outros.

Dessa forma, os montantes levados em consideração para o Poder Judiciário, para o exercício de 2003 são os seguintes, em milhões de reais, conforme a Tabela 23:

TABELA 23	DESPESAS DO PODER JUDICIÁRIO EXERCÍCIO 2003 (milhões de reais)				
	ORGÃO	PESSOAL	DESPESAS	INVESTIMENTOS	INVERSÕES
Supremo Tribunal Federal	139	54	6	0	199
Superior Tribunal de Justiça	332	64	8	0	404
Justiça Federal de Primeiro Grau	1.576	318	77	2	1.973
Tribunal 1ª Região	226	134	12	7	379
Tribunal 2ª Região	165	59	2	5	231
Tribunal 3ª Região	192	149	3	58	402
Tribunal 4ª Região	194	490	2	11	697
Tribunal 5ª Região	146	24	1	1	172
TOTAL	2.970	1.292	111	84	4.457
FONTE: STN					

O autor deste trabalho realizou pesquisa de campo contatando os serviços de estatística dos vários tribunais com o objetivo de conseguir parâmetros para a atribuição dos custos tributários. Verificou-se que não há padronização nas informações estatísticas tratadas pelas várias Regiões e que se está iniciando, para 2005, um projeto de padronização.

Como se verá pelas informações apresentadas, a seguir, não há uma identificação que permita separar os processos de natureza tributária dos demais processos. As execuções fiscais, por sua natureza tributária, são tratadas separadamente mas isso não ocorre nas ações ordinárias,

nos mandados de segurança, ou outros tipos de processos. A alternativa utilizada pelo autor é a informação da PGFN que é a responsável por todas as causas tributárias relativas à União. Partindo-se da informação da quantidade de processos geridos pela PGFN, pode-se fazer uma relação com o total de processos em andamento e utilizar essa relação para atribuir as despesas do Poder Judiciário ao custo de arrecadação de tributos federais.

Com a finalidade de dar a esta pesquisa toda a amplitude possível, são relacionadas as informações disponibilizadas pelos vários Tribunais para relatar as condições de informação e de estatística encontrados pelo autor deste trabalho.

Relatório do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (2004), que compreende São Paulo e Mato Grosso do Sul, relativo à movimentação processual de 1º grau, do período 1989-2003, apresenta algumas informações de natureza tributária.

Inicialmente, no quadro de Estatística de Movimentação Processual – 1989 a 2003, o total de processos de primeiro grau distribuídos no período foi de 3.569.994 dos quais 710.894 nas varas de execuções fiscais, correspondendo a 19,9% do total. Essa informação não inclui todos os processos da natureza tributária que não correspondam a execuções fiscais, tais como ações ordinárias, mandados de segurança etc. que não estão identificados.

Nos anos de 1989 e 1990, os processos distribuídos foram, respectivamente, 50.481 e 83.980, já apresentando um incremento de 66,4%. Em 1991, esse total aumentou para 348.799 processos distribuídos, 590% a mais que 1989, provavelmente em virtude do estado de exceção na economia provocado pelo Governo Collor. Nos três anos seguintes, os processos distribuídos baixaram para uma média anual de 133.000. Porém, a partir daí, o crescimento foi constante, com uma média de cerca de 333.000 processos/ano. Em 2003, o total de processos de primeiro grau distribuídos foi de 389.321, sendo 84.893 nas Varas de Execuções Fiscais, correspondendo a 21,8% do total. Como se verá adiante, uma parte considerável dos processos distribuídos referem-se a ações previdenciárias, que podem ser o reflexo do achatamento das aposentadorias ocorrido no início dos anos 1990, com base em índices inflacionários defasados.

O total de processos, em tramitação, passou de cerca de 214.087 em 1989 para 1.317.150 em dezembro de 2003. É um crescimento exponencial que não acena a mudar de tendência desde 1994. O total de processos distribuídos tem oscilado entre 300.000 e 400.000 por ano. Dentre os processos em tramitação em 2003, as execuções fiscais eram 772.619 e correspondiam a 58,6% do total.

Tratando não mais de processos em tramitação, mas de execuções em tramitação, as ações por conta da União Federal e INSS correspondiam a 643.358 casos, de um total de 779.823 casos, correspondendo a 82,5% do total.

O gráfico que apresenta a evolução dos casos em tramitação em São Paulo – 1ª Subseção, na Vara de Execuções Fiscais, mostra que o total em tramitação subiu de 94.834 em 1995, para 508.187 em 2003, com aumento de 435%.

Outro aspecto a registrar é o fato de que as execuções em tramitação na 3ª Região em 31/12/2003, que eram 779.823, estavam divididas conforme a Tabela 24, apresentada a seguir:

TABELA 24	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL – 3a. REGIÃO EXECUÇÕES FISCAIS EM 31/12/2003
União Federal	73,43%
INSS	9,07%
Caixa Econômica Federal	1,67%
Sub-Total	84,17%
Outros	15,83%
TOTAL	100,00%
FONTE: TRF 3ª Região	

As informações levantadas até agora correspondem ao primeiro grau da 3ª Região.

Com relação ao segundo grau, as informações disponíveis têm uma abertura por natureza de processo e são as seguintes:

No período 1989 – 2003, os processos distribuídos estavam assim divididos, por origem e matéria, somando-se os processos originários, recursais e outros, conforme a Tabela 25, a seguir:

TABELA 25	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL – 3ª REGIÃO	
	PROCESSOS SEGUNDO GRAU DISTRIBUÍDOS NO PERÍODO 1989 – 2003	
MATÉRIA	TOTAL NO PERÍODO	PORCENTAGEM
Precatórios	196.753	11,8%
Previdenciária	819.228	49,2%
Tributária	495.606	29,8%
Criminal	22.126	1,3%
Outras	131.886	7,9%
TOTAL	1.665.599	100,0%

FONTE: TRF 3ª Região

Além da verificação de que os processos tributários correspondem a 29,8% do total, consolida-se a informação de que o Poder Público é o principal responsável pelas causas em andamento no Judiciário, com a soma de processos distribuídos relativos a precatórios, previdenciários e tributários correspondendo a 90,8% do total. Não se incluíram, aqui, os processos de natureza criminal porque fazem parte do poder de polícia do Estado. No entanto, no caso de processos previdenciários, o gráfico de tendência indica um crescimento explosivo no ano de 1999 quando o total de processos distribuídos saltou de 46.050 em 1998 para 101.195 em 1999, mantendo-se no patamar de 100.000 também em 2000 e 2001 e só baixando para 83.756 em 2002. Percebe-se que algo provocou essa reação por parte do público, para que houvesse um aumento de 120% no total de processos distribuídos relativos à previdência.

A informação de processos julgados no período 1989 – 2003 consta da Tabela 26 e é a seguinte:

TABELA 26	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL – 3ª REGIÃO	
	PROCESSOS JULGADOS NO PERÍODO 1989 – 2003	
MATÉRIA	TOTAL NO PERÍODO	PORCENTAGEM
Previdenciária	540.571	59,0%

Tributária	309.520	33,8%
Criminal	16.048	1,8%
Outras	49.831	5,4%
TOTAL	915.970	100,0%
FONTE: TRF 3ª Região		

Também nos processos julgados, a participação do Poder Público no total é significativa: 92,8% do total.

Os processos ativos, por assunto, no segundo grau do Tribunal Regional Federal da 3ª Região são apresentados na Tabela 27, a seguir:

TABELA 27	TRIBUNAL FEDERAL 3ª REGIÃO		
	PROCESSOS ATIVOS POR ASSUNTO EM 31/12/2003		
MATÉRIA	QUANTIDADE	PORCENTAGEM	
Precatórios	30.243	6,8%	
Criminal	6.344	1,4%	
Previdenciária	244.878	55,2%	
Tributária	112.406	25,4%	
Outros Poder Público (1)	12.686	2,9%	
Outros	36.790	8,3%	
TOTAL	443.347	100,0%	
FONTE: TRF 3ª Região			

(1) Inclui processos de desapropriação e de servidores públicos

O estoque de processos ativos, em segundo grau, tem 25,4% de processos tributários e um total de 90,3% de processos que envolvem o Poder Público, sem incluir os processos criminais, pelos motivos já expostos.

Relatório do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que compreende Acre, Amazonas, Amapá, Bahia, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso, Pará, Piauí, Rondônia, Roraima e Tocantins, relativo a dados estatísticos de 1º grau, do ano de 2003, constantes da Tabela 28, apresenta algumas informações de natureza tributária:

TABELA 28	TRIBUNAL FEDERAL 1ª REGIÃO		
	PROCESSOS EM TRAMITAÇÃO EM DEZEMBRO DE 2003		
NATUREZA	QUANTIDADE	PORCENTAGEM	
Ações Ordinárias – Tributárias	13.248	1,4%	

Ações Ordinárias – Outras	177.529	18,6%
Mandados de Segurança	22.017	2,3%
Execuções Fiscais	479.810	50,3%
Execuções Diversas	113.195	11,9%
Ações Diversas	37.911	4,0%
Cartas Cíveis	7.501	0,8%
Ações Coletivas	2.740	0,3%
Ações Sumárias	833	0,09%
Ações Cautelares	10.375	1,1%
Incidentes Processos Cíveis	3.943	0,4%
Embargos	35.023	3,7%
Trabalhistas	84	0,0%
Ações Penais	16.149	1,7%
Hábeas Corpus	91	0,0%
Criminais Diversos	30.918	3,2%
Execuções de Sentenças Penais	2.199	0,2%
Cartas Penais	1.123	0,1%
TOTAL	954.689	100,0%
FONTE: TRF 1ª Região		

Pela informação disponível, verifica-se que o total de causas tributárias é, no mínimo, de 493.058 processos que correspondem a todas as execuções fiscais e mais as ações ordinárias tributárias, correspondendo a um total de 51,6% do total em tramitação. Não está disponível a informação relativa a outros processos como os mandados de segurança e embargos, por exemplo, que provavelmente incluem questões tributárias.

Outro aspecto que transparece nas informações da 1ª. Região, é que são muito diferentes das estatísticas da 3ª. Região, confirmando a constatação de que não há padronização nas mesmas.

O Conselho da Justiça Federal (CJF) (2004, p. 14) mostra a evolução do quantitativo de cargos de juízes federais e juízes federais substitutos criados na Justiça Federal de 1º grau. Em 1998, foram criados 903 cargos e em 2003, foram criados 1.486 cargos, 65% a mais. Porém, no mesmo período, o total geral de processos distribuídos na Justiça Federal de 1º grau passou de 838.643 para 1.728.474, com aumento de 106% (2004, p. 54).

O CJF (2004, p. 53 - 54), apresenta a quantidade de processos de primeiro grau em andamento em todo o Brasil em 31/12/2003, conforme a Tabela 29, com os seguintes números:

TABELA 29	TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS	
	PROCESSOS EM TRAMITAÇÃO EM 1o. GRAU EM 31/12/2003	
REGIÕES	QUANTIDADE	PORCENTAGEM
1ª REGIÃO	954.758	21,3%
2ª REGIÃO	589.163	13,1%
3ª REGIÃO	1.317.150	29,4%
4ª REGIÃO	1.009.739	22,5%
5ª REGIÃO	613.852	13,7%
TOTAL	4.484.662	100,0%
FONTE: CJF		

O CJF (2004, p. 94) apresenta a quantidade de processos de execução fiscal de primeiro grau em andamento em todo o Brasil em 31/12/2003, conforme Tabela 30, com os seguintes números:

TABELA 30	JUSTIÇA FEDERAL DE PRIMEIRO GRAU				
	EXECUÇÕES FISCAIS EM ANDAMENTO EM 31/12/2003				
REGIÃO	FAZENDA NACIONAL	INSS	OUTRAS	TOTAL	%
1ª. REGIÃO	331.387	48.535	99.888	479.810	24,8%
2ª. REGIÃO	96.706	22.846	52.141	171.693	8,9%
3ª. REGIÃO	573.230	70.840	136.763	780.833	40,4%
4ª REGIÃO	168.370	58.004	106.981	333.355	17,2%
5ª. REGIÃO	116.279	17.802	33.255	167.336	8,7%
TOTAL	1.285.972	218.027	429.028	1.933.027	100,0%
FONTE: CJF					

As execuções fiscais, pelo total de 1.933.027 processos, correspondem a 43,1% do total de processos de 1ª instância em andamento no País que são 4.484.662.

O CJF (2004, p. 28) apresenta a quantidade de processos de segundo grau em andamento em todo o Brasil em 31/12/2003, conforme Tabela 31, com os seguintes números:

TABELA 31	TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS	
	PROCESSOS DE SEGUNDO GRAU EM TRAMITAÇÃO EM 30/12/2003	
REGIÕES	QUANTIDADE	PORCENTAGEM
1ª REGIÃO	162.976	18,9%
2ª REGIÃO	125.393	14,6%

3ª REGIÃO	405.857	47,1%
4ª REGIÃO	117.606	13,7%
5ª REGIÃO	49.972	5,7%
TOTAL	861.804	100,0%
FONTE: CJF		

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) informa os seguintes dados a respeito dos processos em andamento em 2003, conforme Tabela 32:

TABELA 32	SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	
	MOVIMENTO PROCESSUAL EM 2003	
Processos pendentes de julgamento em 01/01/2003		76.064
Processos distribuídos em 2003		226.440
Processos julgados em 2003:		
a) Julgados		189.778
b) Agravos regimentais		17.853
c) Embargos de declaração		9.368
Processos pendentes de julgamento em 31/12/2003		112.726
Processos tributários autuados em 31/12/2003		36.849
FONTE: STJ Seção de Estatística		

A Seção de Estatística do STJ comunica que não tem a informação dos processos tributários pendentes de julgamento em 31/12/2003, mas forneceu a informação de quantos processos tributários foram autuados em 2003. A autuação corresponde a uma primeira inscrição do processo, antes de sua distribuição, que ocorre um pouco depois. Conseqüentemente, a forma mais adequada de estimar a porcentagem de processos tributários em andamento parece ser a porcentagem dos processos tributários autuados em relação aos processos distribuídos no ano, que corresponde a 16,3% do total.

O Núcleo de Estatística do Supremo Tribunal Federal (STF) informa que, em dezembro de 2003, o total de processos em andamento era de 159.557, dos quais os relativos a tributos de qualquer natureza (exceto dos relativos a FGTS) eram 26.134 processos, correspondendo a 16,4% do total.

Trabalho não publicado, realizado por Arbache e De Negri, da Universidade de Brasília, em dezembro de 2000, por conta da Associação dos Juizes Federais (AJUFE) procura calcular o

custo unitário dos processos julgados em cada ano, para definir um padrão de comparabilidade e de produtividade. No entanto, parece ao autor deste trabalho, que os custos do Judiciário decorrem do total de processos em andamento e não dos processos julgados naquele ano. Portanto, parece mais adequado utilizar um parâmetro baseado na relação entre processos tributários em andamento e o total de processos em andamento. Para o cálculo desse parâmetro, as informações dos Tribunais não são adequadas, por serem incompletas, ou seja, só informarem parte dos processos tributários e não conseguirem distinguir esses processos em todos os níveis do Judiciário. Conseqüentemente, a informação mais confiável é a da PGFN que, ao informar o total de causas em andamento, dá a medida exata dos processos tributários existentes, para se comparar com o total de processos em andamento e extrair a proporção de custos que correspondem aos custos de arrecadação de tributos federais. É esse o parâmetro utilizado nesta pesquisa. O Relatório de Gestão 2003 editado pela PGFN informa que o total de processos em andamento em dezembro de 2003, excluídos os relativos ao FGTS, era de 5.622.376. Consultada quanto à distribuição nos vários tribunais, a PGFN esclareceu não dispor dessa informação.

Se os elementos a utilizar fossem as estatísticas dos tribunais, para o primeiro grau ter-se-ia o resumo constante da Tabela 33, apresentada a seguir:

TABELA 33		RESUMO PROCESSOS EM TRAMITAÇÃO – 1o. GRAU		
TRIBUNAL	TOTAL PROCESSOS	PROCESSOS TRIBUTÁRIOS	INCIDÊNCIA	
Primeira Região	954.758	493.058	51,64%	
Segunda Região	589.163	186.897	31,72%	
Terceira Região	1.317.150	772.619	58,66%	
Quarta Região	1.009.739	333.355	33,01%	
Quinta Região	613.852	167.336	27,26%	
Todo o Brasil	4.484.662	1.953.265	43,55%	

FONTES: CJF, TRF 1ª Região, TRF 2ª Região, TRF 3ª Região

Os processos tributários da 1ª, 2ª e 3ª Região têm quantidades diferentes das constantes no Quadro 26 porque incluem processos tributários informados pelas respectivas regiões, além das execuções fiscais constantes daquele quadro. Para o primeiro grau, a ponderação de 43,55% que corresponde à ponderação do Brasil é a mais abrangente e será utilizada para atribuir os custos do primeiro grau. Chama a atenção, porém, a diferença sensível na incidência da Primeira e Terceira

Regiões, com mais de 50% de processos de natureza tributária, comparativamente com as outras Regiões, com incidência média próxima dos 30%.

Com relação à segunda instância, a ponderação disponível é a da Terceira Região: 25,35%.

O STJ e STF ficam com as incidências informadas pelos órgãos de estatística daqueles tribunais, ou seja, 16,3% e 16,4% respectivamente.

4.7 Resumo dos custos verificados ou estimados

Em 2003, o Produto Interno Bruto (PIB), divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (FIBGE), foi de R\$ 1.514.924 milhões (2004, p. 3).

O resumo dos custos verificados ou estimados pode ser visto na tabela 34, apresentada a seguir. Nela, chama a atenção, a alta incidência do Judiciário Federal que dedica 30,97% de seus recursos para os processos de natureza tributária. Já se viu que essa porcentagem é conservadora, pois os controles atualmente existentes não permitem que se incluam todos os processos de natureza tributária ainda não transferidos para a execução fiscal.

TABELA 34			
RESUMO DAS INCIDÊNCIAS DE CUSTOS DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (Valores em milhões de reais)			
ENTIDADE	CUSTO ANUAL	ATRIBUIÇÃO	CUSTO ATRIBUÍDO
1) Secretaria da Receita Federal	2.879	100,00%	2.879
2) Procuradoria da Fazenda Nacional	201	90,00%	181
3) Instituto Nacional do Seguro Social	7.503	13,64%	1.024
Sub-total Poder Executivo	10.583		4.083
Incidência sobre arrecadação federal			1,01%
4) Poder Judiciário			
a) Tribunais de primeira instância			
Primeira Região	379	51,65%	196
Segunda Região	231	31,72%	73
Terceira Região	402	58,66%	236
Quarta Região	697	33,01%	230
Quinta Região	172	27,30%	47
Total primeira instância	1.881		782
b) Tribunais de segunda instância	1.973	25,35%	500
c) Superior Tribunal de Justiça	404	16,30%	66
d) Supremo Tribunal Federal	199	16,40%	33
Sub-total Poder Judiciário	4.457	30,97%	1.381
Incidência sobre arrecadação federal			0,34%
TOTAL	15.040		5.464
Arrecadação tributária federal (2003)			
Secretaria da Receita Federal			322.555
Instituto Nacional do Seguro Social			80.730
Total			403.285
Incidência sobre arrecadação federal			1,35%
PIB em 2003			1.514.924
Incidência sobre o PIB			0,36%

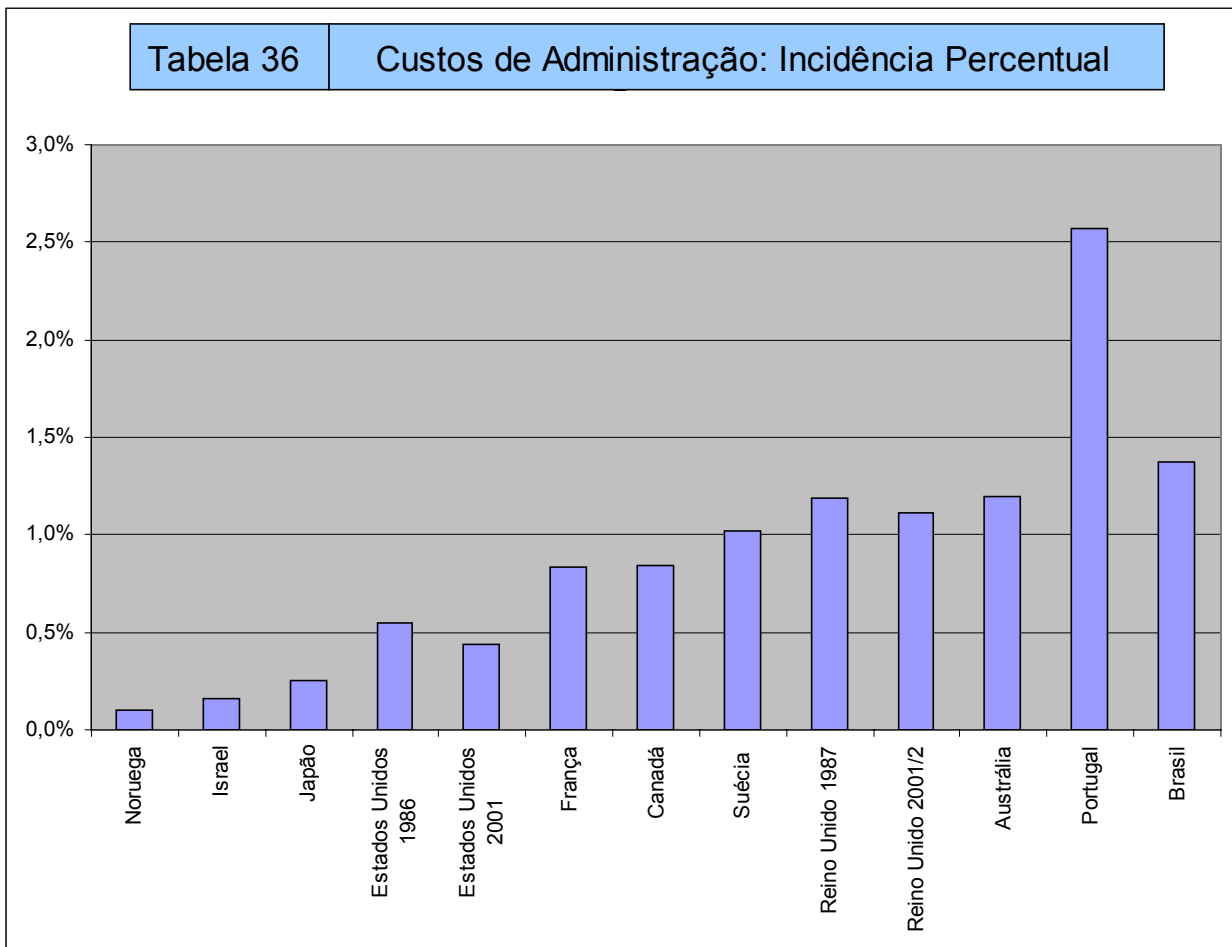
4.8 Comparação de Custos de Administração com outros países

Tendo esses valores já calculados, pode-se fazer um quadro comparativo com os outros países, apresentado, a seguir, na Tabela 35. Dessa forma, se poderá ver o panorama de vários países do mundo que, se bem que com metodologias não padronizadas, começa a dar uma visão de conjunto.

TABELA 35	CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E INCIDÊNCIA SOBRE A ARRECADAÇÃO (Valores em bilhões)			
	PAIS	ARRECADAÇÃO	DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO	INCIDÊNCIA PERCENTUAL
Reino Unido				
a) Inland Revenue (em 1987)	81,1	1,0	1,23%	
b) Customs and Excise (em 1987)	44,7	0,5	1,11%	
Total	125,8	1,5	1,19%	
a) Inland Revenue (em 2001)	214,0	2,5	1,17%	
b) Customs and Excise (em 2002)	108,7	1,1	1,01%	
Total	322,7	3,6	1,12%	
Canadá	201,0	1,7	0,85%	
Estados Unidos				
Em 1986		4,4	0,55%	
Em 2001	2.124,0	9,3	0,44%	
Austrália	185,0	2,2	1,20%	
França	1.179,0	9,8	0,83%	
Israel	158,3	0,3	0,16%	
Japão	422.590,0	1.086,0	0,26%	
Noruega	2.669,5	2,8	0,10%	
Portugal	705,1	18,1	2,57%	
Suécia	283,5	2,9	1,02%	
Suíça				
Custo dos cantões			1,37%	
Administração Central			0,40%	
Brasil	403,3	5,5	1,35%	

A tabela 36, apresentada a seguir, mostra de forma gráfica a incidência dos custos de administração dos vários países. Percebe-se que há muito que fazer, no Brasil, para reduzir custos. É provável que uma redução mais acentuada de custos dependa da reformulação do sistema tributário e, principalmente, da reformulação legislativa dessa tributação.

Como se viu nos custos da administração tributária no Brasil, se fossem excluídos os custos do Poder Judiciário porque tivessem sido reduzidos a níveis insignificantes, a incidência de custos sobre a arrecadação ficaria reduzida a 0,9%, em linha com outros países mais evoluídos como o Suécia, Canadá ou França e inferior ao Reino Unido. Verdade seja dita, os custos daqueles países é global enquanto, no Brasil, não se incluíram os custos dos Estados e Municípios. Note-se que, nos Estados Unidos, a incidência dos custos da administração tributária federal sobre a arrecadação é de 0,44%, menos da metade do custo no Brasil.



4.9 – Custos da Administração Tributária Municipal: uma abordagem inicial

Com o objetivo de dar início a uma discussão da administração tributária dos Municípios, mas levando em conta que não haveria recursos para levantar uma amostragem representativa dos custos das administrações tributárias dos mais de 5.500 Municípios brasileiros, este autor contactou dois Municípios do Estado de São Paulo, sendo um de grande porte, com cerca de 700 mil habitantes e outro com pouco mais de 30 mil habitantes.

4.9.1 – São Bernardo do Campo (SBC)

A arrecadação dos Municípios é composta de duas origens:

a) Arrecadação de tributos de competência dos Municípios

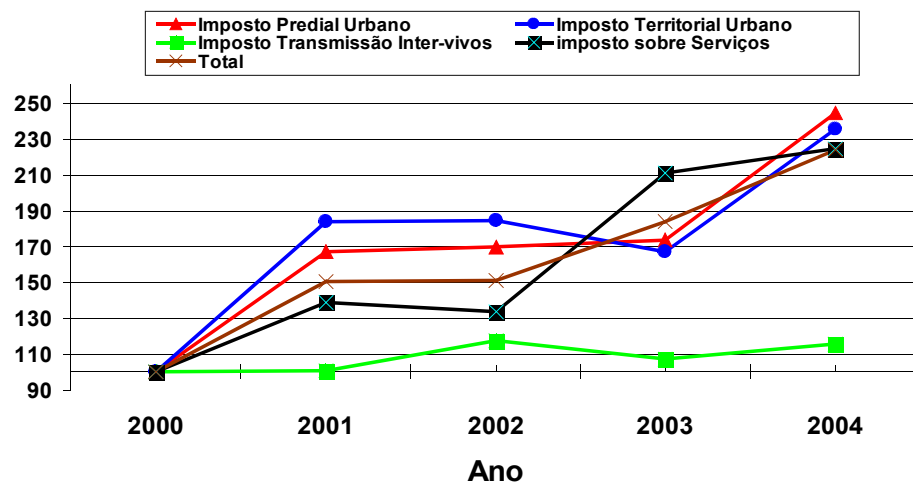
A tabela 37 apresenta a arrecadação de tributos de competência de SBC nos exercícios de 2000 a 2004 em valores nominais, corrigidos para moeda de 2004 e por índices percentuais.

TABELA 37	ARRECADAÇÃO RECEITA PRÓPRIA - SÃO BERNARDO DO CAMPO (Milhões de reais)				
	2000	2001	2002	2003	2004
EVOLUÇÃO PREÇOS CORRENTES					
IMPOSTO PREDIAL URBANO	36,3	66,4	77,4	87,5	130,7
IMPOSTO TERRITORIAL URBANO	9,8	19,7	22,7	22,7	34,0
IMPOSTO TRANSMISSÃO INTER-VIVOS	8,4	9,3	12,4	12,5	14,3
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	42,4	64,5	71,3	124,0	140,1
TOTAL	96,9	159,9	183,8	246,7	319,1
EVOLUÇÃO EM VALORES DE 2004					
IMPOSTO PREDIAL URBANO	53,4	89,3	90,7	92,9	130,7
IMPOSTO TERRITORIAL URBANO	14,4	26,5	26,6	24,1	34,0
IMPOSTO TRANSMISSÃO INTER-VIVOS	12,4	12,5	14,5	13,3	14,3
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	62,4	86,7	83,5	131,6	140,1
TOTAL	142,5	214,9	215,3	261,8	319,1
ÍNDICES EM VALORES DE 2004					
IMPOSTO PREDIAL URBANO	100,0	167,1	169,8	173,9	244,8
IMPOSTO TERRITORIAL URBANO	100,0	183,7	184,5	167,1	235,8
IMPOSTO TRANSMISSÃO INTER-VIVOS	100,0	101,2	117,6	107,4	115,7
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	100,0	139,0	133,9	211,0	224,6
TOTAL	100,0	150,8	151,1	183,7	223,9
FONTE: SECRETARIA DE FINANÇAS DE SÃO BERNARDO DO CAMPO					

A tabela 38, apresentada a seguir, mostra o gráfico das variações dos índices dos vários tributos.

TABELA 38	ARRECADAÇÃO RECEITA PRÓPRIA - SÃO BERNARDO DO CAMPO (Milhões de reais)
-----------	--

ARRECADAÇÃO RECEITA PRÓPRIA - SÃO BERNARDO DO CAMPO
EM MILHÕES DE REAIS



Fonte: Secretaria de Finanças de São Bernardo do Campo

b) Transferências Constitucionais da União e Estado de São Paulo

O artigo 158 da Constituição Federal define a repartição das receitas tributárias da União e dos Estados para transferência aos Municípios. SBC informou as seguintes transferências para o período 2000-2004, como apresentadas na tabela 39, a seguir.

TABELA 39	TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO E ESTADO - SÃO BERNARDO DO CAMPO (Milhões de reais)				
EVOLUÇÃO PREÇOS CORRENTES	2000	2001	2002	2003	2004
COTA PARTE FPM	11,4	13,1	16,2	16,7	18,6
COTA PARTE IPVA	35,2	41,2	45,4	46,3	52,6
COTA PARTE ICMS	318,8	314,1	313,4	331,3	361,2
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	19,3	39,2	32,8	39,7	45,4
OUTRAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS	15,0	17,2	51,8	62,8	72,6
COTA PARTE INTERVENÇÃO DOM. EC.	-	-	-	-	0,6
COTA PARTE IPI EXPORTAÇÃO	3,7	3,6	3,2	2,9	3,3
TRANSF. FIN. MUNICÍPIOS LC 87/96	13,8	10,4	10,4	11,6	8,4
TOTAL	417,2	438,8	473,2	511,3	562,7
EVOLUÇÃO EM VALORES DE 2004					
COTA PARTE FPM	16,8	17,6	19,0	17,7	18,6
COTA PARTE IPVA	51,8	55,4	53,2	49,1	52,6
COTA PARTE ICMS	469,0	422,2	367,1	351,6	361,2
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	28,4	52,7	38,4	42,1	45,4
OUTRAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS	22,1	23,1	60,7	66,6	72,6
COTA PARTE INTERVENÇÃO DOM. EC.	-	-	-	-	0,6
COTA PARTE IPI EXPORTAÇÃO	5,4	4,8	3,7	3,1	3,3
TRANSF. FIN. MUNICÍPIOS LC 87/96	20,3	14,0	12,2	12,3	8,4
TOTAL	613,7	589,8	554,3	542,6	562,7
ÍNDICES EM VALORES DE 2004					
COTA PARTE FPM	100,0	105,0	113,2	105,7	110,9
COTA PARTE IPVA	100,0	106,9	102,7	94,9	101,6
COTA PARTE ICMS	100,0	106,9	102,7	94,9	101,6
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	100,0	185,6	72,9	109,7	107,8
OUTRAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS	100,0	88,9	68,9	56,5	60,6
COTA PARTE INTERVENÇÃO DOM. EC.	100,0	90,0	78,3	75,0	77,0
COTA PARTE IPI EXPORTAÇÃO	100,0	-	-	-	0,6
TRANSF. FIN. MUNICÍPIOS LC 87/96	100,0	88,9	68,9	56,5	60,6
TOTAL	100,0	96,1	90,3	88,4	91,7
FONTE: SECRETARIA DE FINANÇAS DE SÃO BERNARDO DO CAMPO					

O custo de formação de cadastro que é base para o lançamento de tributos foi informado no valor de R\$ 3.839.332,00, mas não souberam informar o custo anual de atualização dos cadastros. A frequência de revisão completa do cadastro, com o apoio da aerofotogrametria e de empresa especializada, não foi informada, mas se estimou que deveria ser feita ao menos a cada 10 anos.

Os custos anuais de impressão e envio de carnês do IPTU foram informados em R\$ 348.311,60 e os custos de prestação de serviços de arrecadação pelos Bancos são de aproximadamente R\$ 150.000,00 mensais ou R\$ 1.800.000,00 anuais.

Não souberam informar o custo de desenvolvimento e atualização de sistemas de processamento de dados destinados ao controle e apoio da administração tributária.

A tabela 40, apresentada a seguir, mostra os custos da administração tributária de São Bernardo do Campo.

TABELA 40	CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - SÃO BERNARDO DO CAMPO - 2004 (Milhares de reais)	
1) 10% dos custos de formação de cadastros para arrecadação de tributos		383,9
2) Emissão de carnês do IPTU e despesas de postagem		348,3
3) Custos diretos do pessoal envolvido com a administração tributária		
a) Departamento da Receita		8.804,6
b) Seção de cobrança		312,6
c) Procuradoria de assuntos fiscais e tributários		305,4
d) Equipe do DTI (controladora do SIAM)		451,5
Total de custos de pessoal		9.874,1
4) Valores pagos aos bancos arrecadadores		1.800,0
TOTAL		12.370,6
ARRECADAÇÃO ANUAL PRÓPRIA		437.116,4
INCIDÊNCIA DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS SOBRE ARRECADAÇÃO PRÓPRIA		2,83%
FONTE: SECRETARIA DE FINANÇAS DE SÃO BERNARDO DO CAMPO		

Com relação a tributos inscritos na dívida ativa, em cobrança amigável e judicial, os números informados para a posição de 31 de dezembro de 2004 são:

Cobrança amigável: 10,3 milhões de processos no valor de R\$ 210,6 milhões

Cobrança judicial: 5,4 milhões de processos no valor de R\$ 685,2 milhões

Total geral: 15,7 milhões de processos no valor de R\$ 895,8 milhões, mais do dobro da arrecadação própria anual do Município.

A Secretaria de Finanças não soube informar os níveis de inadimplência dos vários tributos de sua arrecadação própria.

Os números informados chamam a atenção por vários aspectos:

a) A receita tributária própria, decorrente de tributos que são administrados pelo Município, cresceu 123,9% em valores de 2004, aumentando cerca de 140% no Imposto Predial e Territorial Urbano. Esse fato leva a pensar que esse aumento não pode ter ocorrido somente por aumento do *enforcement*, mas deve decorrer, também, de aumento de alíquotas.

b) As transferências da União e Estado de São Paulo caíram 8,3% em valores de 2004. Esta redução de volume parece decorrer de um período de estagnação da economia e do fato de que a Administração Tributária Federal aumentou muito as alíquotas de contribuições que não estão incluídas na redistribuição aos Municípios. Desta forma, a arrecadação federal aumentou e a transferência aos Municípios baixou.

c) O custo da administração tributária do Município – 2,83% da arrecadação – é quase o triplo dos níveis apresentados pelos custos do Poder Executivo Federal, que correspondem a 1,01%. Deve ser notado que não se incluíram nos custos de administração tributária de São Bernardo do Campo os custos do Poder Judiciário Estadual. Considerando que Álvaro Lazzarini, Vice-Presidente do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, informou que, de 9,7 milhões de ações em tramitação em julho de 2001, havia 5,5 milhões de execuções fiscais (2001) e verificando que, em 2004, só o Município de São Bernardo do Campo relata 5,4 milhões de processos, entende-se por que motivo o Poder Judiciário está com dificuldade de processar tudo o que está em andamento.

d) A se manter a tendência do aumento da receita tributária própria, é possível que os custos de administração tributária aumentem pela necessidade de maiores controles já que, pelo

volume de processos de cobrança judicial percebe-se que os níveis de inadimplência estão altos e, se houver um aumento real dos tributos, podem aumentar mais ainda onerando os custos de arrecadação.

e) As transferências da União e do Estado de São Paulo correspondem a 176% dos tributos arrecadados pelo Município.

4.9.2 Município de Cerquillo – Estado de São Paulo

O Município de Cerquillo – Estado de São Paulo – está localizado a cerca de 150 km. a oeste da Capital e tem cerca de 30 mil habitantes. Sua arrecadação tributária é apresentada nas tabelas 41 e 42, separadamente para as receitas próprias e as transferências da União e Estado de São Paulo.

TABELA 41	ARRECAÇÃO RECEITA PRÓPRIA - CERQUILHO (Milhares de reais)				
EVOLUÇÃO PREÇOS CORRENTES	2000	2001	2002	2003	2004
IMPOSTO PREDIAL URBANO	793,6	871,4	1.043,9	1.127,0	1.605,7
IMPOSTO TERRITORIAL URBANO	224,3	272,5	386,3	565,0	431,8
IMPOSTO TRANSMISSÃO INTER-VIVOS	160,1	138,4	173,7	236,5	180,5
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	360,4	417,8	488,1	567,4	940,9
TOTAL	1.538,4	1.700,1	2.092,0	2.495,9	3.158,9
EVOLUÇÃO EM VALORES DE 2004					
IMPOSTO PREDIAL URBANO	1.167,4	1.171,3	1.222,9	1.196,1	1.605,7
IMPOSTO TERRITORIAL URBANO	330,0	366,3	452,5	599,6	431,8
IMPOSTO TRANSMISSÃO INTER-VIVOS	235,5	186,0	203,5	251,0	180,5
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	530,2	561,6	571,8	602,2	940,9
TOTAL	2.263,0	2.285,2	2.450,7	2.648,9	3.158,9
ÍNDICES EM VALORES DE 2004					
IMPOSTO PREDIAL URBANO	100,0	100,3	104,8	102,5	137,5
IMPOSTO TERRITORIAL URBANO	100,0	111,0	137,2	181,7	130,9
IMPOSTO TRANSMISSÃO INTER-VIVOS	100,0	79,0	86,4	106,6	76,6
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	100,0	105,9	107,9	113,6	177,5
TOTAL	100,0	101,0	108,3	117,1	139,6
FONTE: PREFEITURA MUNICIPAL DE CERQUILHO - SP					

TABELA 42	TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO E ESTADO - CERQUILHO (Milhares de reais)				
	2000	2001	2002	2003	2004
EVOLUÇÃO PREÇOS CORRENTES					
COTA PARTE FPM	3.111,8	3.621,2	5.084,5	5.277,1	5.803,7
COTA PARTE IPVA	853,8	1.038,4	1.193,8	1.328,1	1.573,4
COTA PARTE ICMS	6.087,7	6.862,8	7.732,8	7.760,6	8.234,5
OUTROS	569,8	525,7	573,8	712,6	676,1
TOTAL	10.623,1	12.048,1	14.584,9	15.078,4	16.287,7
EVOLUÇÃO EM VALORES DE 2004					
COTA PARTE FPM	4.577,5	4.867,4	5.956,3	5.600,6	5.803,7
COTA PARTE IPVA	1.256,0	1.395,8	1.398,5	1.409,5	1.573,4
COTA PARTE ICMS	8.955,1	9.224,5	9.058,7	8.236,3	8.234,5
OUTROS	838,2	706,6	672,2	756,3	676,1
TOTAL	15.626,8	16.194,3	17.085,7	16.002,7	16.287,7
ÍNDICES EM VALORES DE 2004					
COTA PARTE FPM	100,0	106,3	130,1	122,3	126,8
COTA PARTE IPVA	100,0	111,1	111,3	112,2	125,3
COTA PARTE ICMS	100,0	111,1	111,3	112,2	125,3
OUTROS	100,0	103,0	101,2	92,0	92,0
TOTAL	100,0	103,6	109,3	102,4	104,2
FONTE: PREFEITURA MUNICIPAL DE CERQUILHO - SP					

A Prefeitura Municipal informa que os níveis de inadimplência são muito elevados, como apresentados na tabela 43, a seguir:

TABELA 43	NÍVEIS DE INADIMPLÊNCIA - CERQUILHO				
	2000	2001	2002	2003	2004
IPTU	14,6%	15,9%	17,1%	15,6%	19,9%
ISS	-	-	22,9%	40,8%	38,8%
FONTE: PREFEITURA MUNICIPAL DE CERQUILHO - SP					

Explicam que, até meados dos anos 1990, o nível de inadimplência era baixo, mas um dos prefeitos fez aprovar uma lei que permitia que os inadimplentes quitassem tributos em atraso sem multas nem juros e, a partir dessa lei, houve um aumento muito grande da inadimplência.

Informam que a atualização do cadastro imobiliário do Município foi feita por meio de recadastramento realizado em 1994, tendo sofrido uma revisão em 1998. Afirmam que esse recadastramento deveria ser realizado a cada 3 ou 4 anos, mas que isso não é feito em virtude do custo que estimam em R\$ 200.000,00.

O Município tem um acordo com uma instituição financeira para a emissão de carnês, postalização e arrecadação de IPTU, sem ônus para a Prefeitura. Os únicos custos declarados como de administração tributária correspondem a 3 funcionários que custaram aos cofres públicos, no exercício de 2004, a quantia de R\$ 50.440,00.

Dessa forma, considerando que os custos de recadastramento poderiam corresponder a R\$ 50.000,00 por ano, com recadastramentos a cada 4 anos, mais os custos declarados das 3 pessoas, o custo total anual de administração tributária seria de R\$ 100.440,00. Esse valor incide em 3,18% da arrecadação própria de R\$ 3.158.900,00 informada pela Prefeitura. Mesmo reduzindo a frequência dos recadastramentos para cada 10 anos, como computado para São Bernardo do Campo, o custo anual seria de R\$ 70.440,00 e a incidência sobre a arrecadação seria de 2,22%, ainda muito elevada.

Algumas observações a respeito desses números:

a) Mesmo em Municípios pequenos, com custos modestos de administração tributária, a incidência de 3,18% ou de 2,22% é muito elevada em relação ao custo da administração federal que, como se viu, é superior à maior parte dos países.

b) A relação entre tributos próprios e transferências da União e do Estado é muito mais ampla em Cerquillo onde as transferências correspondem a 515% dos tributos próprios.

5 CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL: CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O PANORAMA ENCONTRADO PELA PESQUISA, RECOMENDAÇÕES E CONCLUSÃO

O primeiro aspecto que se observa é o fato de que nem os pesquisadores, nem os administradores tributários têm uma forma de medição padronizada dos custos de administração. Quando se verifica que os custos de conformidade dos contribuintes têm métodos consistentes de avaliação, como os mostrados nas conferências do Congresso de Sydney (2001), é estranho constatar que exatamente onde há mais recursos disponíveis – nas Administrações Tributárias do mundo inteiro – não se definiu uma forma padronizada de mensurar esses custos.

Com raras exceções, nenhum país inclui nos custos de administração outros custos além dos custos diretos da Administração Tributária, ou seja, do Fisco. Em alguns países, verifica-se que não há uma só Administração Tributária mas pode haver duas, como no Reino Unido, ou muitas, como nos Estados Unidos que têm estrutura federativa como a do Brasil. Parece haver alguns sinais de que a atuação independente de entes diferentes para a administração de tributos poderia não ser a mais conveniente. No relatório de 2003, da *Inland Revenue* (2003, p. 18), consta que os seus *Shadow Economy Teams* que agora incluem investigadores do *Job Centre Plus* e funcionários da *Customs & Excise* conseguiram uma série de sucessos. (O grifo é do autor). Ou seja, entes que coexistem há muitos anos, comemoram um trabalho em conjunto como se fosse algo novo. Tem-se a impressão de que, se o trabalho em comum tivesse se iniciado há muito tempo – ou se a organização de Administração Tributária fosse única – poderia ter havido melhores resultados desde o início.

Essa questão se volta para a Administração Tributária no Brasil e leva à pergunta sobre se a atual estrutura do Poder Executivo não poderia ser racionalizada fundindo-se a Secretaria da Receita Federal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a atividade de arrecadação do INSS em um único ente. É possível que a padronização de procedimentos e de sistemas informativos,

com bases de dados comuns possa levar a um aperfeiçoamento da atividade com aumento de eficácia.

Percebe-se que a Secretaria da Receita Federal tem trabalhado nesse sentido, como no caso da tributação de pequenas empresas pelo SIMPLES, sistema que substitui a apuração de até 8 tributos distintos, pela aplicação de um único percentual sobre sua receita bruta. Além da economia de custos de conformidade dos contribuintes, a SRF informa que a unificação dos 6 tributos devidos ao Governo Federal reduziu em cerca de 60 milhões a quantidade de Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) que seriam entregues à SRF para processamento, em 1999, com uma economia da SRF de cerca de R\$ 90 milhões. Para que se tenha uma idéia do universo coberto pelo SIMPLES, em 1997 havia 2.035.891 empresas registradas nesse regime tributário, correspondendo a 70,23% dos contribuintes pessoas jurídicas e a 7,87% da arrecadação. [ca. 2000, p. 8 – 9]

Além disso, a SRF aumentou muito as empresas abrangidas pelo conceito do Lucro Presumido, que podem tributar seus resultados com base em taxas de rentabilidade definidas pela Lei e que, via de regra, são benéficas aos contribuintes. Além disso, criou e ampliou muito a figura do Contribuinte Substituto que transfere às grandes empresas, geralmente parte de oligopólios, a responsabilidade de recolher tributos por conta de clientes. Isso ocorreu nos segmentos de fumo, bebidas, combustíveis, pneumáticos, veículos, etc. e eliminou a evasão tributária naqueles segmentos. Na informática, a SRF conseguiu em prazo relativamente curto passar a receber todas as declarações de imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas e todas as declarações de movimentação das pessoas jurídicas por arquivos eletrônicos, com grande redução de custos e de erros. A Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras - CPMF deu à SRF um instrumento importante para o *enforcement* da legislação tributária, a custo relativamente baixo. Finalmente, o aumento das retenções na fonte de PIS, COFINS e CSLL aumentou a eficácia da SRF às custas dos contribuintes.

A falta de padrão na apuração dos custos parece decorrer das estruturas de Administração Tributária existentes em cada país e da conformidade dos contribuintes. Mais explicitamente, nos países nos quais os contribuintes cumprem melhor suas obrigações tributárias, os custos de

administração dos tributos tendem a ser inferiores. Além disso, as estruturas de administração tributária decorrem de fatores históricos, políticos, organizacionais e geográficos que criam diferenças nas entidades responsáveis pela administração tributária. Os Estados Unidos, por exemplo, apesar de sua reconhecida organização e eficiência no trabalho, não conseguem apresentar um levantamento de custos que englobe também os Estados e os governos locais. Por outro lado, o nível de contencioso tributário dos países pode ser muito diferente: em alguns países pode ser necessário incluir o Poder Judiciário nos custos de administração de tributos, em outros esses custos podem ser insignificantes e não serão incluídos.

Além da questão da eficácia, várias Administrações Tributárias têm demonstrado interesse pelos custos operacionais tributários, tomando medidas para reduzi-los de ambos os lados, fisco e contribuinte. Seus relatórios anuais têm apresentado capítulos relativos aos custos de conformidade dos contribuintes.

Esse interesse pelos custos de conformidade dos contribuintes aparece também pelo fato de que, na conferência sobre esse tema, realizada em Sydney, em 2000, o *Australian Taxation Office* foi um dos patrocinadores, junto com o *Department of Finance – Canadá, HM Customs & Excise, UK, The Treasury, New Zealand*, e a *Dutch Tax & Customs Administration*. Para essas administrações tributárias, certamente, a preocupação de Adam Smith de fazer com que os custos operacionais tributários sejam os menores possíveis está muito clara (2001).

A atitude das Administrações Tributárias no Brasil tem sido, com honrosas exceções, o oposto. Em geral, tem-se verificado que as autoridades tributárias tendem a transferir aos contribuintes os custos operacionais tributários. Alguns exemplos são significativos:

- a) As empresas que pagam por prestações de serviços devem reter na fonte e recolher aos entes públicos parte do imposto de renda devido (1,5% do valor do serviço), o Programa de Integração Social (PIS) (0,65%), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (3%) e parte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (1%). Além disso, dependendo do tipo de serviço, devem reter e recolher à União a contribuição previdenciária ao INSS relativa a esses serviços. Em mais alguns, o contribuinte tem que reter o

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) na fonte e recolhê-lo ao Município.

- b) A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos dá aos contribuintes o direito de se creditarem desses tributos contidos nos seus insumos e bens do ativo imobilizado utilizados na produção. Porém, veda que bens comprados anteriormente à lei dêem direito a crédito. Vedava, também, de janeiro de 2003 a maio de 2004, que bens importados dessem direito a crédito. Conseqüentemente, as empresas se viram na obrigação de separar os bens em seus sistemas informativos para que a depreciação e o crédito de tributos pudesse ser realizado.
- c) O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um imposto não cumulativo pelo qual o tributo contido nas compras das empresas pode ser creditado para reduzir o tributo a pagar incidente sobre vendas. Os Estados – que são os entes competentes para legislar sobre esse tributo – fizeram com que o ICMS contido nas compras de bens do ativo imobilizado só possa ser creditado em 48 meses e criaram um sistema muito trabalhoso para as empresas. Além disso, desestimularam investimentos aumentando o seu custo para as empresas. A consequência para os custos de Administração Tributária são maiores custos de fiscalização para esse procedimento.
- d) A legislação tributária tem sido elaborada de forma inadequada, criando muitas dúvidas nos contribuintes e, em muitos casos, abrindo brechas para não conformidade ou para discussões judiciais que se arrastam por longos períodos. Tudo isso aumenta os custos operacionais tributários. Sampaio Dória (1977, p.141) já destacava esse fato justificando a elisão tributária mas incentivando o Poder Público afirmando que a imperfeição das leis “deve ser eliminada, em casos particulares, pela pronta ação legislativa, removendo sua causa determinante imediata – as lacunas da lei; para tanto, é mister trabalho de intensiva coordenação executiva-judiciária-legislativa.”

Outro aspecto a destacar é a abordagem que as várias administrações tributárias dão à transparência de suas atividades. Em alguns casos, como no Reino Unido, Estados Unidos ou

Austrália, os relatórios anuais têm mais de 100 páginas nas quais são descritas minuciosamente suas atividades e são medidos os seus desempenhos. São apresentados balanços patrimoniais auditados, medidas de desempenho em relação a metas, atividades voltadas para a redução dos custos de conformidade dos contribuintes, e outras informações destinadas a todos os interessados. No Brasil, parece não haver essa política: o *site* da Secretaria da Receita Federal mostra estudos desatualizados, de 1997 e 1998, e nada posterior a 2000. O INSS apresentava, em junho de 2004, em seu *site*, a arrecadação de 2002 e não fornecia dados de 2003, já encerrado há 6 meses. A PGFN publica relatórios oficiais anuais nos quais suas despesas para o ano de 2002 são alteradas sem nota explicativa. Os problemas de controle orçamentário já mencionados aumentam as dúvidas quanto à qualidade das informações.

Outro aspecto que deve ser comentado são os valores que aparecem nesta pesquisa. Com relação aos custos no Brasil, têm-se:

- a) Os depoimentos pessoais recebidos na Secretaria do Tesouro Nacional, que é a Controladoria Geral da União, foram significativos: a cada ano que passa, são feitos progressos na contabilidade da União e no seu controle orçamentário. Porém, há ainda uma grande dificuldade de se obterem as informações necessárias e há pouca segurança que essas informações sejam corretas. Essa insegurança transparece, também, nos dados apresentados pela Secretaria da Receita Federal ao Comitê Internacional de Administrações Tributárias (CIAT) chega a afirmar que não tem controle sobre as informações dos recursos do Tesouro e “dispomos apenas de estimativas” [ca. 2000].
- b) Com relação aos custos dos entes no Brasil, o que mais atrai a atenção é o empenho do Poder Judiciário com questões que envolvem o Poder Público: verifica-se que cerca de 90% dos casos têm como parte o Poder Público, já excluídos os processos criminais nos quais é parte obrigatória por dever constitucional. Atrai a atenção – mesmo sem ter relação com a tributação – o aumento de mais de 100% nos processos envolvendo o INSS de 1994 em diante. Esses dados parecem indicar que, em vez de proteger o cidadão, a União é a parte contrária da qual o cidadão precisa se defender.

- c) Tratando, especificamente, dos processos tributários, verifica-se que não há controle no Poder Judiciário que permita saber exatamente quais processos têm efetivamente natureza tributária. Sabe-se que muitos nascem em ações ordinárias ou em mandados de segurança, mas não há identificação dos tributários. Optou-se por considerar, na primeira instância, somente as execuções fiscais para definir o parâmetro de atribuição de despesas de arrecadação. Chama a atenção, porém, o grande número de execuções fiscais federais – mais de 50% do total – e se percebe que esse fato se repete no âmbito estadual, como informado por Álvaro Lazzarini, Vice-Presidente do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, de que, de 9,7 milhões de ações em tramitação em julho de 2001, havia 5,5 milhões de execuções fiscais, ou 56,7% do total (2001). Caberia perguntar onde está a causa dessa alta incidência percentual: seria o povo brasileiro refratário ao pagamento de tributos ou estaria sendo produzida uma legislação difícil de ser praticada ou ainda, chegou-se a um nível demasiado elevado de tributação? De qualquer forma, é uma informação que merece estudos, pois é uma incidência elevada que onera toda a sociedade com custos que talvez possam ser reduzidos.
- d) Com relação aos custos propriamente ditos, apurou-se um valor de R\$ 5.5 bilhões de custos de administração, com uma incidência de 1,35% sobre a arrecadação e de 0,36% do PIB. Tomando-se por base a pesquisa de Bertolucci (2001) sobre Custos de Conformidade das empresas de capital aberto, correspondente a 0,75% do PIB de 2003 que foi de R\$ 1.514,9 bilhões, chega-se a R\$ 11.4 bilhões. Dessa forma, os custos operacionais tributários do Brasil, sem incluir os custos de conformidade dos contribuintes pessoas físicas, seriam de R\$ 16.3 bilhões por ano. Para dar uma idéia do que isso significa, o IBGE informa que, em 2002, o PIB da siderurgia do Brasil correspondeu a R\$ 16.5 bilhões. (2004)
- e) Comparando a incidência de custos da Administração Tributária do Brasil com a de outros países, verifica-se que são os mais elevados de todos, exceção feita a Portugal que está tão longe dos outros levantamentos que poderia conter algum erro metodológico. Acrescente-se a isso o fato de que não se conhecem

os custos dos tributos e contribuições estaduais e municipais, que podem ser percentualmente superiores aos custos da União. Isso porque, estudos levados a cabo no Reino Unido por Sandford et al. (1989, p. 134) mostram que o VAT – *Value Added Taxation* é o tributo de custo operacional mais elevado. Adicionando-se o fato de que muitos Estados ainda não evoluíram tecnicamente e têm baixo nível de sistemas de informação, não seria surpreendente se o custo total fosse mais elevado que o estimado nesta pesquisa.

- f) A tendência dos países, inclusive o Brasil, tem sido de redução da incidência dos custos sobre a arrecadação. Como se viu, no Brasil, essa redução é decorrente de um crescimento menor de custos em relação a um aumento considerável da tributação. No caso do Brasil, a arrecadação de responsabilidade da Secretaria da Receita Federal subiu de R\$ 141,0 bilhões em 1994 (expressos em moeda de 2003) para R\$ 259,6 bilhões em 2003, com aumento de 84,1% em termos reais. A evolução do número de auditores da SRF mostra um grupo de 10.457 pessoas em 1994 e 14.714 pessoas em 2003, com crescimento de 40,7%. Dessa forma, a arrecadação *per capita* evoluiu de R\$ 13.485,00 para R\$ 17.640,00 com crescimento de 30,82%.
- g) Nos Municípios, a amostragem não é significativa, mas procurou-se verificar como as administrações locais gerenciam sua administração tributária. Verificou-se que, nos Municípios pequenos, o custo de controle e administração do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) deveria ser baixo porque o controle de novas construções e de transferências imobiliárias é simples e a emissão de carnês pode ser feita por instituições financeiras que têm interesse nos recursos pagos pelos contribuintes e no seu *floating*. A atualização dos cadastros de imóveis, realizada por fotos de satélites a cada 10 anos em média, já é um investimento maior que onera a administração tributária dos Municípios. Verifica-se, também, que o ISS é tributo de natureza completamente diferente e pressupõe uma organização diferente e operacionalmente mais cara para que ocorra um *enforcement* mais atuante sobre os contribuintes. Os custos levantados, de 2,83% e 2,22% são muito elevados comparativamente com a administração

tributária federal em sua incidência sobre a arrecadação própria. Destaque-se ainda, o fato de que não se mediu o custo do Poder Judiciário Estadual, que é responsável pelo julgamento de processos tributários dos Municípios.

- h) Um aspecto que desperta a atenção durante a pesquisa de campo para apurar os custos das várias atividades ligadas à administração tributária é que não se percebe uma política de transparência sendo adotada, igualmente, por todos os entes do Poder Público. Encontrou-se todo tipo de atitude, desde o interesse e apoio total, até oposição a se obterem as informações necessárias. Entre essas duas posições antagônicas, percebe-se uma gradação de interesse-desinteresse em um ambiente de insegurança quanto à qualidade das informações. Fica claro que é responsabilidade do Poder Público passar a praticar a transparência dos números como, aliás, preceitua a Constituição em seu artigo 5º, inciso XIV e, principalmente, inciso XXXIII, *in verbis*:

XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

- i) Do outro lado do espectro de custos, encontram-se Israel, Japão e Noruega, com 0,16%, 0,26% e 0,10%, de incidência de custos de administração sobre a arrecadação, respectivamente.
- j) Os Estados Unidos, também, apresentam, nesse sentido, uma incidência bastante reduzida, de 0,44% da arrecadação. Deve-se notar, porém, que essa informação se refere somente à arrecadação dos tributos federais.
- k) Sandford et. al. (1989, p. 134) afirmam que o VAT – *Value Added Tax* foi considerado, no Reino Unido, o mais custoso e problemático dos tributos. Considerando que o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços tem os mesmos mecanismos do VAT e que é o principal tributo arrecadado pelos Estados no Brasil, é provável que os custos de administração tributária dos Estados sejam elevados. Concluindo, é provável que os custos de

administração tributária do Brasil sejam superiores aos dos outros países pesquisados.

Esta pesquisa indica que o custo de administração de tributos federais, no Brasil, é elevado em relação ao de outros países. Uma proposta de redução desses custos demandaria a análise e discussão das estruturas e vínculos existentes atualmente e isso não está incluído no escopo desta pesquisa. Pelos elementos que surgiram deste trabalho, dever-se-ia verificar se a concentração de toda a arrecadação dos tributos federais em um único órgão do Ministério da Fazenda poderia ser benéfica para o aumento da eficiência dessa atividade. Ou seja, se a fusão da SRF, PGFN e INSS, em sua função de administração tributária, poderia aumentar a eficiência e reduzir o custo do Poder Público.

É indispensável, também, que a SRF adote instrumentos estatísticos para aperfeiçoar seu controle, mantendo baixos os seus custos operacionais. Para fazer isso, recomenda-se a utilização da análise discriminante – como, aliás é utilizada pelo IRS nos Estados Unidos – e outros instrumentos como o *cluster analysis*, para identificar contribuintes com características atípicas a serem fiscalizados.

Fica evidente, também, que o Poder Público é o grande responsável pela maioria dos processos que sobrecarregam o Poder Judiciário Federal e será necessária uma mudança de atitude por parte dos Poderes Executivo e Legislativo para que os cidadãos não sejam obrigados a se defender de suas ilegalidades. Trata-se, de qualquer modo, de um processo de mudança de longo prazo, cujos reflexos se farão sentir dentro de uma ou mais gerações.

Finalmente, mas não menos importante, é necessário que os sistemas de gestão e de informação contábil e orçamentária sejam aperfeiçoados. Sem sistemas confiáveis não será possível exercer o controle da aplicação de recursos por parte do Poder Público e nem realizar projetos que aumentem a eficiência da Administração Pública. A adoção de uma contabilização baseada nos conceitos da *Activity Based Costing* seria certamente desejável para se controlar a eficiência do Poder Público na sua alocação de recursos.

Esta pesquisa demonstra, de forma pioneira, as várias fraquezas do Poder Público em relação à transparência e ao controle: sua contabilidade não atende aos princípios de gestão saudável, com o conhecimento dos custos efetivos de cada área e a possibilidade de responsabilizar seus gestores pela utilização eficiente dos seus recursos. Além disso, falta transparência a órgãos como a Secretaria da Receita Federal que suspendeu a divulgação de estudos recentes em seu *site* e que não mostrou disposição de colaborar com esta pesquisa, mesmo com a garantia de que se tratava de trabalho científico, com o objetivo de propor sugestões para o aperfeiçoamento da administração tributária.

Em alguns tópicos, não foi possível alcançar o rigor científico desejável em uma pesquisa, mas o autor deste trabalho entende que, sendo um primeiro trabalho realizado no País, esse fato dá maior realce à necessidade que mais pesquisadores se dediquem a este tema e possam apoiar as Administrações Tributárias que tiverem interesse em se aperfeiçoar dando-lhes instrumentos organizacionais e estatísticos que aumentem a eficiência do Poder Público.

É recomendável que novas pesquisas sejam realizadas e que levem a propostas de estruturação do orçamento público que permitam o seu controle tanto pelos órgãos de auditoria governamentais como pelos cidadãos no seu livre exercício de controle e participação na alocação de recursos pelo Poder Público.

6 REFERÊNCIAS

ACCENTURE. *New Zealand Inland Revenue Department: Online Information Systems*. Disponível em: <http://www.accenture.com> Acesso em: 20 jun. 2004.

AFONSO, J.R. et. al. *Municípios, Arrecadação e Administração Tributária: Quebrando Tabus*. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br>. Acesso em: 27 mai. 2005.

AOKI, T. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

ARAUJO, W. *Tese de doutorado Aldo Bertolucci*. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por accpbertolucci@terra.com.br em 21 jun. 2004.

ARBACHE, J. S.; DE NEGRI, J.A. *Justiça Federal no Brasil: Evolução, Desempenho e Remuneração dos Magistrados*. Brasília: 2000.

ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE. *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

AUSTRALIA. Australian Taxation Office. *The Commissioner of Taxation – Annual Report 2002-2003*. Disponível em: <http://www.ato.gov.au> Acesso em: 8 jun. 2004.

BERTOLUCCI, A. V. *Quanto Custa Pagar Tributos*. São Paulo: Atlas, 2003.

BIRD, R. M.; JANTSCHER, M. C. *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington: International Monetary Fund, 1992.

BNDES. *Programa de Modernização da Administração Tributária e Gestão dos Setores Sociais Básicos – PMAT*. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/programas/sociais> Acesso em: 26 mai. 2005.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BRASIL. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Relatório de Gestão 2002*. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br>. Acesso em: 17 jun. 2003.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Relatório de Gestão 2003*. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br>. Acesso em: 18 abr. 2004.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *A Experiência Brasileira na Tributação das Micro e Pequenas Empresas*. [ca. 2000] Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em: 21 fev. 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Análise da arrecadação das receitas federais*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em: 18 abr. 2004.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Estrutura Organizacional e Recursos Humanos*. [ca. 2000]. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em: 21 fev. 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Estrutura Organizacional da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. [ca. 1998]. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em: 14 ago. 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Evolução do Quadro de Pessoal da Carreira Auditoria da Receita Federal do Brasil*. [ca. 2003] Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em: 11 jun. 2003.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. *Anuário Estatístico da Previdência Social 2002*. Disponível em: <http://www.inss.gov.br> Acesso em: 6 jun.2004.

BRASIL. Poder Judiciário. Conselho da Justiça Federal. *Dados estatísticos Justiça Federal de 1º e 2º graus 2002*. Brasília: 2003.

BRASIL. Poder Judiciário. Tribunal Regional Federal 3ª Região . *Relatório Estatístico de Movimentação Processual – 1ª Instância*. São Paulo: 2004.

BRASIL. Poder Judiciário. Tribunal Regional Federal 3ª Região . *Relatório Estatístico de Movimentação Processual por Origem e Matéria 1989 - 2003*. São Paulo: 2004.

BRASIL. Poder Judiciário. Tribunal Regional Federal 1ª Região . *Dados Estatísticos da Justiça Federal de Primeira Instância Dezembro 2003*. Brasília: 2004.

BRASIL. Poder Judiciário. Conselho da Justiça Federal. *Dados Estatísticos Justiça Federal de 1º e 2º Graus Janeiro a Dezembro de 2003*. Brasília: 2004.

BRASIL. Poder Judiciário. Conselho da Justiça Federal. *Movimentação Processual Tribunais Regionais Federais – Período 1993 a 2003*. Disponível em: <http://www.cjf.gov.br/Estatistica/Estatistica.asp> . Acesso em: 05 jun. 2004.

BRASIL. Poder Judiciário. Conselho da Justiça Federal. *Quantidade de Processos de Justiça Federal de 1º Grau – Execução Fiscal em andamento – Posição em 31.12.2003*. Disponível em: <http://www.cjf.gov.br/Estatistica/Estatistica.asp> . Acesso em: 05 jun. 2004.

CARVALHO, A. J. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Formulario para Información del Total de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central y la Ejecución Presupuestaria de la Administración Tributaria*. Panamá: [ca. 2000]

CHEN, Shao-Kwan. *The System of Taxation in China in The Tsing Dynasty, 1644-1911*. Nova York: Columbia University, 1914.

CORE, F.G. *Resposta ao Sr. Aldo Bertolucci*. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por accpbertolucci@terra.com.br em 13 jun. 2003.

CROCKETT, J. *Common obstacles to effective tax administration in Latin América in JOINT TAX PROGRAM. Problems of tax administration in Latin America*. Baltimore: Johns Hopkins, 1965.

DEAN, P.N. *Some Aspects of Tax Operating Costs with Particular Reference to Personal Taxation in the United Kingdom*, Tese de Doutorado não publicada, Universidade de Bath, 1975.

DIOFI.DF.PGFN. *Resposta PGFN*. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por accpbertolucci@terra.com.br em: 17 mar. 2004.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service. *Management Discussion and Analysis for the Fiscal Year Ended September 30,2001*. Disponível em: <http://www.irs.gov/pub>. Acesso em: 10 out. 2003.

ETHERINGTON, K. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

EVANS, C. et al. *Taxation Compliance Costs: A Festschrift for Cedric Sandford*. St. Leonards, Australia: Prospect Media, 2001.

FARIOLETTI, M. *Statistical records for the management and control of tax administration in JOINT TAX PROGRAM. Problems of tax administration in Latin America*. Baltimore: Johns Hopkins, 1965.

FEYDEAU, H.; KULBOKAS, F. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

FREIDKES, N.; GAVISH, M. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

GLASSBERG, B; SMYTH, C. in SANDFORD, C et al. *Tax Compliance Costs – Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications, 1995.

GODWIN, M.; in SANDFORD, C. et al. *Tax Compliance Costs – Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications, 1995.

GRAETZ, M.J.; DUBLIN, J.A.; WILDE, L.L. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

GREMAUD, J. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

INDICE NACIONAL DE PREÇOS AO CONSUMIDOR – INPC. Disponível em: <http://www.portalbrasil.net/inpc.htm> . Acesso em: 04 jun. 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Contas Nacionais Trimestrais*. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/cntvol1t04quadro8.shtm> . Acesso em 29 mai. 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Contas Nacionais 2000 – 2002 Tabela 2 – Usos de Bens e Serviços* pág. 198 – 200. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br> Acesso em 25 set. 2004.

JOINT TAX PROGRAM. *Problems of tax administration in Latin America*. Baltimore: Johns Hopkins, 1965.

LAZZARINI, A. *O artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal e o Poder Judiciário do Estado de São Paulo*. Revista do CRC SP, São Paulo, v. 137, novembro-dezembro 2001.

LIVESEY C. in HUGHES, G.A, HEAL, G.M. (Coordenadores) *Public Policy and the Tax System*. London: George Allen & Unwin, 1980.

MACHADO, N. *Tese de doutoramento citada pelo Prof. Eliseu Martins*. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por accpbertolucci@terra.com.br em 19 mai. 2003.

MANFRINI, S. *Carga Tributária sobe em 2003 e atinge 35,68% do PIB*. Folha de São Paulo. São Paulo, 9 jun. 2004. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult9lu85371.shtml>> Acesso em: 9 jun. 2004.

MARTINS, G. A. e LINTZ, A. *Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso*. São Paulo: Atlas, 2000.

MPS<jorceli.sousa@previdencia.gov.br> [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por accpbertolucci@terra.com.br em: 22 jul. 2004.

NICOLAISSEN, R.H. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

NORRMAN, B.; MALMER, H. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

NOVA ZELANDIA. Inland Revenue Department. *Controller & Auditor General: Performance of Taxpayer Audit (July 2003)*. Disponível em: <http://www.ird.govt.nz/aboutir/index.pr.html> Acesso em: 20 jun. 2004.

O ESTADO CRESCE. O cidadão e a Nação encolhem. *O Economista*, São Paulo, n. 163, p. 8 – 10, 2003.

REINO UNIDO. Inland Revenue Service. *Inland Revenue Annual Report*. Disponível em: <http://www.inlandrevenue.gov.uk/pdfs/report2002.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2004.

SAITO, H.T. *Esclarecimentos de informações*. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por accpbertolucci@terra.com.br em 2 set. 2003.

SAITO, H.T. *Esclarecimentos de informações*. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por accpbertolucci@terra.com.br em 8 set. 2003.

SAITO, H.T. *Despesas realizadas em 2003 – Poder Judiciário, INSS, PGFN e SRF*. [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por accpbertolucci@terra.com.br em 16 fev. 2004.

SANDFORD, C.; GODWIN, M.; HARDWICK, P. *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SANDFORD, C. *Successful Tax Reform*. Bath: Fiscal Publications, 1993.

SANDFORD, C. et al. *Tax Compliance Costs – Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications, 1995.

SILVERMAN, H.A., *Taxation – Its Incidence and effects*. Londres: MacMillan, 1931.

SOMMERFELD, R. M. *Tax Reform and the Alliance for Progress*. Austin, Texas: University of Texas, 1966.

STEVE, S. *Il Sistema Tributario e le sue Prospettive*. Milão: Rizzoli, 1947.

STF <tulioc@stf.gov.br RES: Tese de Doutorado Aldo Bertolucci [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por accpbertolucci@terra.com.br em: 27 jul. 2004.

UNAFISCO SINDICAL. *Anexo do Boletim 1621*. Brasília: 2004. Disponível em: http://www.unafisco.org.br/noticias/boletins/2004/abril/anexo_1621_carta.htm Acesso em: 14 jun. 2004.

VAILLANCOURT, F.; REID, R.J. in ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE; *Administrative and Compliance Costs of Taxation. Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

WEBBER, C.; WILDAVSKY, A. *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*. New York: Simon & Schuster, 1986.

WORLD BANK. *2005 World Development Indicators*. Disponível em: <http://www.worldbank.org/data/> Acesso em: 15 mai. 2005.