



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Danielle Nascimento Nogueira de Souza

**Desenhos tributários, incentivo e comportamento dos
contribuintes**

Rio de Janeiro

2018

Danielle Nascimento Nogueira de Souza

Desenhos tributários, incentivo e comportamento dos contribuintes

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2018

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

S729 Souza, Danielle Nascimento Nogueira de.
Desenhos tributários, incentivo e comportamento dos contribuintes /
Danielle Nascimento Nogueira de Souza - 2019.

195 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Evasão fiscal - Teses. 3. Incentivos
fiscais - Teses. I. Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II. Universidade
do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Danielle Nascimento Nogueira de Souza

**Psicologia fiscal e economia comportamental no direito tributário como forma de
redução das práticas evasivas no Brasil**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovado em 20 de fevereiro de 2019.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Sergio André Rocha
Faculdade de Direito -UERJ

Prof. Dr. Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Rio de Janeiro

2018

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho a minha saudosa avó Ely Santos Lopes, que de um lugar especial certamente está me aplaudindo por mais essa conquista.

AGRADECIMENTOS

Há tempos o homem se pergunta qual o segredo da felicidade. Eu tenho a minha resposta: gratidão. Nesse momento, sinto-me feliz pela oportunidade de agradecer a todos que participaram direta ou indiretamente da conclusão do curso de Mestrado da UERJ, melhor do país na minha linha de pesquisa.

Sou imensamente grata a Deus por mais essa oportunidade de realização pessoal e profissional. Tantos foram os obstáculos nesses dois anos: a distância, o cansaço, as viagens semanais, as intensas leituras e atividades acadêmicas, o trabalho, as relações, os gastos financeiros, a constante ausência em compromissos sociais, o desgaste físico e emocional e as noites, mas a vontade de persistir prevaleceu.

Devo esse momento especial aos meus colegas da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em especial ao Dr. Hélio Saraiva Franca, Coordenador Jurídico de Ética e Disciplina, que, compreendendo a relevância desse curso para mim e para a PGFN, não poupou esforços para que eu conseguisse e permanecesse em teletrabalho, o que viabilizou minhas viagens semanais de Brasília para o Rio de Janeiro, além de manifestar-se favoravelmente à concessão da minha licença capacitação para escrever essa dissertação, mesmo em momento de grande volume de trabalho na COJED (Coordenação Jurídica de Ética e Disciplina da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional). Muito obrigada pela sua generosidade e sensibilidade!

À minha colega e querida amiga, Dr^a Andréa Karla Ferraz, com a qual compartilho o amor pelos animais e o vegetarianismo, minha eterna gratidão por abrir mão do teletrabalho em meu benefício em diversas oportunidades, mesmo sabendo do pesado ônus que isso lhe representaria, e por sempre se colocar à disposição para me auxiliar. Muio obrigada pela solidariedade e pela compaixão!

Agradeço também às minhas colegas e queridas amigas, Dr^a Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira Deusdará e Dr^a Carolina Albuquerque Lima, pelo incentivo, apoio, compreensão e pelas constantes provas de amizade e consideração; ao colega e querido amigo, Dr. Aldemário Araújo Castro, atual Controlador-Geral do Distrito Federal, pela sabedoria e pelos valiosos conselhos. Sem todos vocês, minha vida em Brasília certamente teria sido bem mais difícil e solitária.

À minha família, em especial meus pais, irmãos, primos e tios, agradeço por sempre confiarem em mim e na minha capacidade intelectual. Ao meu Thiago

Colombieri, que tão recentemente chegou, devo gratidão pela paciência, pela compreensão e pelos gestos de amor. Depois de você tudo pareceu mais fácil.

Aos meus amigos, sou grata por compreenderem minha indesejável ausência, inclusive em momentos importantes. Nesses dois anos, as verdadeiras amizades não só resistiram, como ficaram ainda mais fortes. A UERJ me trouxe novos e especiais amigos, inclusive na própria PGFN, os quais agradeço pelo exemplo e pela motivação.

Ao Dr. Daniel Giotti de Paula, minha gratidão por sempre oferecer auxílio para a revisão dos meus artigos acadêmicos e especialmente pelo envio da sua mais recente obra, “A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade”, que muito me auxiliou na compreensão da complexidade tributária e dos mecanismos que envolvem a praticabilidade.

Aline Frimm Krieger e Tatiana Junger de Carvalho Abdounur, queridas amigas que o PPGD da UERJ me presenteou, recebam meus sinceros agradecimentos pela parceria e pelo conforto nos momentos difíceis. Vocês são um exemplo de força, persistência e dedicação.

Ao meu professor e amigo Guilherme de Oliveira, minha gratidão por compreender as minhas faltas, atrasos e remarcações, e especialmente por impedir que eu abandonasse a atividade física durante o Mestrado.

Agradeço imensamente a todos os meus professores do Programa de Pós Graduação em Direito *Strictu Sensu* da UERJ, em especial ao Fábio Zambitte, ao Ricardo Lodi, ao Gustavo da Gama, ao Marcus Lívio e ao Luís Cesar Queiroz pelo exemplo de conhecimento e dedicação, o que aumentou o meu orgulho por integrar o corpo discente da UERJ nos últimos 2 anos, e pelos excelentes livros e artigos que serviram de inspiração e suporte doutrinário para a fundamentação dos meus posicionamentos acadêmicos.

Ao Marcus Abraham, querido amigo, minha gratidão por me incentivar a fazer esse curso de Mestrado e por acreditar na minha capacidade intelectual. O brilhantismo da sua atuação na PGFN e no TRF2, bem como a qualidade da sua produção acadêmica me inspiraram para que eu chegasse até aqui.

Agradeço ao Sérgio André, que apesar das ressalvas iniciais em relação ao meu tema, me auxiliou diretamente na elaboração do meu trabalho, em especial através dos seus artigos acadêmicos e por ter me apresentado com o livro do Rodrigo Pscheidt, que acabou se tornando o marco teórico dessa pesquisa, juntamente com as lições de Günter Schmolders e do Daniel Kahneman.

Ao meu querido orientador, Carlos Alexandre de Azevedo Campos, todas as honras e homenagens pelas aulas sempre tão bem preparadas, pelos conselhos, críticas, compreensão, ensinamentos, sugestões, pelo farto material acadêmico enviado como auxílio na elaboração desse trabalho, pela paciência e por acreditar no meu tema. Através do seu auxílio e da leitura dos textos do Schmolders por você apresentados, pude perceber a relevância da psicologia fiscal para o Direito Tributário e a necessidade de contribuir para o seu estudo. Suas valiosas lições sobre o Direito Tributário e Financeiro jamais serão esquecidas.

We are very influenced by completely automatic things that we have no control over,
and we don't know we're doing it.

Daniel Kahneman

RESUMO

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Desenhos tributários, incentivo e comportamento dos contribuintes**, 2018. 195 f. Dissertação (Mestrado em Finanças, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

O custeio do Estado, no Brasil, de uma forma geral, sempre foi visto com desconfiança pelos contribuintes, especialmente em decorrência da alta carga tributária, da péssima qualidade dos serviços públicos prestados e dos frequentes casos de corrupção noticiados. Há uma percepção generalizada de que a tributação é excessiva, injusta, extremamente complexa e regressiva, inexistindo, por outro lado, contraprestação estatal alinhada aos ditames constitucionais, o que, dentre outros fatores, contribuiu para o alto índice de evasão tributária, a falta de consciência fiscal e a baixa percepção positiva do contribuinte no Brasil. Nesse contexto, as premissas da psicologia fiscal e da economia comportamental podem auxiliar na compreensão da origem do problema e na busca de soluções para a correção dos rumos.

Palavras-chave: Desenho institucional. Evasão fiscal. Consciência fiscal. Moral tributária. Incentivos. Psicologia fiscal. Economia comportamental.

ABSTRACT

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Tax designs, incentives and taxpayer behavior**, 2018. 194 f. Dissertação (Mestrado em Finanças, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

In general, Brazil's state funding has always been viewed with distrust by taxpayers, especially as a result of the high tax burden, the poor quality of the public services provided and the frequent cases of corruption reported. There is a general perception that taxation is excessive, unfair, extremely complex and regressive, and there is no state compensation in line with constitutional dictates, which, among other factors, contributed to the high rate of tax evasion, lack of fiscal consciousness and the low positive perception of the taxpayer in Brazil. In this context, the assumptions of fiscal psychology and behavioral economics can help in understanding the origin of the problem and in finding solutions for the correction of the course.

Keywords: Institutional design. Tax evasion. Fiscal awareness. Tax morale. Incentives. Fiscal psychology. Behavioral economics.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	12
1	PSICOLOGIA FISCAL, ECONOMIA COMPORTAMENTAL, NEURODIREITO E INCENTIVOS AO COMPORTAMENTO HUMANO.....	18
1.1	Diagnóstico da baixa percepção positiva do contribuinte brasileiro.....	18
1.2	Psicologia Fiscal, Economia Comportamental e Neurodireito.....	22
1.2.1	<u>Considerações sobre o Neurodireito.....</u>	22
1.2.2	<u>Considerações sobre psicologia fiscal.....</u>	24
1.2.3	<u>A relevância teórica da teoria de Günter Schmolders.....</u>	27
1.2.4	<u>Psicologia Fiscal, moral tributária e incentivos.....</u>	35
1.2.4.1	Ética e evasão fiscal no Brasil – dados empíricos.....	43
1.2.5	<u>Traços culturais e evasão fiscal – o modelo Hofstede.....</u>	44
1.2.6	<u>Considerações sobre economia comportamental (behaviorismo)</u>	51
1.2.6.1	A Teoria da Perspectiva.....	55
1.2.6.2	Heurística e Vieses.....	57
1.2.6.3	O <i>nudge</i> e o <i>boost</i> – incentivos sutis.....	65
1.2.6.4	Incentivos premiais e punições.....	69
1.2.6.5	Demais incentivos.....	73
1.3	Contextualização e síntese.....	73
2	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E ASPECTOS NEGATIVOS QUE INCENTIVAM O COMPORTAMENTO EVASIVO DOS CONTRIBUINTES.....	76
2.1	O Estado Fiscal brasileiro.....	76
2.2	Evolução Histórica do Sistema Tributário Nacional.....	78
2.3	O Sistema Tributário Nacional na Constituição da República de 1988.....	81
2.4	Federalismo Fiscal e Tributário brasileiro: breve panorama.....	87
2.5	A repartição das Receitas Tributárias.....	88
2.6	Carga Fiscal no Brasil (Pressão Fiscal)	92
2.7	Aspectos negativos que incentivam o comportamento evasivo dos contribuintes.....	95

2.7.1	<u>Considerações sobre a evasão</u>	95
2.7.2	<u>Incentivos negativos que influenciam no comportamento evasivo dos contribuintes</u>	98
2.7.2.1	A corrupção.....	99
2.7.2.2	Gestão ineficiente e qualidade do gasto público.....	102
2.7.2.3	DRU e a utilização das contribuições sociais com finalidade diversa da prevista constitucionalmente.....	109
2.7.2.4	A falta de educação fiscal.....	112
2.7.2.5	Da transparência.....	114
2.7.2.6	A falta de moralidade entre os entes federados – guerra fiscal.....	116
2.7.2.7	Incentivos fiscais ou gastos tributários (<i>tax expenditure</i>).....	118
2.7.2.8	Sucessivos programas de parcelamento de débitos fiscais.....	123
2.7.2.9	O <i>lobby</i>	127
2.7.2.10	A complexidade.....	129
2.8	Contextualização e síntese	139
3	PROPOSTAS PARA A CORREÇÃO DOS RUMOS	141
3.1	Medidas necessárias para a criação de um sistema tributário menos evasivo ..	142
3.1.1	<u>Transparência e qualidade dos gastos públicos</u>	145
3.1.2	<u>Isonomia e benefícios fiscais</u>	147
3.1.3	<u>Redução da (hiper)complexidade do Sistema Tributário Nacional</u>	151
3.1.4	<u>Regulamentação do <i>lobby</i></u>	152
3.1.5	<u>Compliance cooperativo e resgate da confiança do contribuinte</u>	159
3.1.6	<u>Celeridade, desjudicialização e redução dos custos dos processos judiciais e administrativos</u>	163
3.1.7	<u>Educação fiscal consistente</u>	164
3.1.8	<u>Combate à corrupção</u>	168
3.1.9	<u>Moralidade entre os entes federados</u>	169
3.1.10	<u>Reformulação da DRU e a necessária utilização das contribuições sociais de acordo com as finalidades constitucionalmente estabelecidas</u>	170
3.2	Considerações Finais	173
	REFERÊNCIAS	175

INTRODUÇÃO

Importância e demilitação do tema

O dever fundamental de pagar tributos constitui categoria jurídico-constitucional própria, correlata a dos direitos fundamentais, concernente à mobilização do homem para o bem comum.¹ Já segundo Klaus Tipke, o pagamento do tributo é condição necessária para o cumprimento das atividades estatais, desempenhadas no interesse de todos os cidadãos, cabendo à autoridade fiscal, que atua como fiduciária de todos os contribuintes, garantir que a carga fiscal não seja objeto de evasão, isto é, que todos paguem os tributos devidos.²

Os sistemas tributários devem ser justos, não arbitrários, convenientes e razoáveis, não onerando excessivamente os contribuintes e não desencorajando o desenvolvimento de atividades econômicas³, devendo observar os quatro princípios da boa tributação defendidos por Adam Smith, isto é, o da proporcionalidade e da certeza da carga fiscal, o da comodidade no seu adimplemento e o da economia na arrecadação de tributos.⁴

De fato, uma tributação legítima baseia-se numa legislação clara e transparente, a qual é aplicada em relações calcadas na lealdade, boa fé e na transparência⁵, estando associada à justiça tributária e à adoção de mecanismos que impliquem a menor onerosidade possível para os agentes envolvidos.⁶

¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 1998, página 64.

² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, página 15.

³ PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, página 43.

⁴ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Vol. 2**. Trad. por Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, páginas 1045-1049.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário**. In: Revista Internacional de Direito Tributário, Volume 5, janeiro a junho de 2006. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, páginas 223 e 224.

⁶ PAULA, Daniel Giotti de. Obra citada, 2018, página 45.

Segundo o IBPT⁷, a complexidade tributária no Brasil é significativa, existindo hoje em vigor no país 63 tributos e 97 obrigações acessórias, exigidos através de mais de 3.790 normas brasileiras. A cada dia, uma média de 30 novas regras ou atualizações tributárias são editadas no país, o que, indubitavelmente, também compromete a competitividade, dificulta o combate à corrupção, diminui o crescimento econômico e afeta o nível de investimento externo, conforme pesquisa realizada pela Fiesp (Federação das Indústrias do Estado de São Paulo)⁸.

A multiplicidade de entes tributantes, a pluralidade de tributos e um sistema rígido de atribuição de competências, contribuem para o surgimento de uma hipercomplexidade da tributação brasileira, o que torna improvável a observância dos princípios defendidos por Adam Smith, já que estão relacionados a um ideal de simplificação da tributação.⁹

Por outro lado, não há forte consciência fiscal no Brasil, fazendo com que os contribuintes se utilizem frequentemente de métodos evasivos para se eximir do pagamento de suas obrigações fiscais, em manifesta ofensa ao princípio da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, gerando reflexos na concorrência, na arrecadação e na qualidade do serviço público prestado pelo Estado.

Assim, muitos contribuintes criam um regime de tributação evasivo, na tentativa de impedir a identificação pelo Fisco da ocorrência do fato gerador, valendo-se, dentre outros fatores, da impossibilidade de fiscalização de todos os sujeitos passivos, o que gera anomalia no sistema tributário, com reflexos nefastos na neutralidade concorrencial.¹⁰ Segundo dados da Receita Federal, as fraudes são identificadas em aproximadamente 25% dos procedimentos fiscais realizados no Brasil, o que acaba gerando elevados gastos públicos com fiscalização¹¹.

⁷IBPT. Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>. Acesso em 15 de julho de 2018.

⁸ FIESP. Relatório Burocracia: custos econômicos e propostas de combate. Disponível em: <file:///C:/Users/xx/Downloads/custos-economicos-da-burocracia-final.pdf>. Acesso em: 10 de julho de 2018.

⁹ PAULA, Daniel Giotti de. Obra citada, 2018, páginas 47 e 57.

¹⁰ PAULA, Daniel Giotti de. Obra citada, 2018, página 55.

¹¹ JORNAL DO COMÉRCIO. Receita Federal diz que identifica fraudes em 25% dos procedimentos fiscais. 29 de agosto de 2018. Disponível em: https://www.jornalcomercio.com/conteudo/cadernos/jc_contabilidade/2018/08/645344-receita-federal-diz-que-identifica-fraudes-em-25-dos-procedimentos-fiscais.html. Acesso em 13 de dezembro de 2018.

Faz-se necessário, portanto, em um primeiro momento, analisar as principais premissas da psicologia fiscal e da economia comportamental, bem como a sua influência no Direito Tributário, a fim de entender a razão da existência de um cenário de evasão fiscal institucionalizada no Brasil e como os incentivos, heurísticas e vieses comportamentais influenciam nas decisões fiscais e no nível de adimplemento das obrigações tributárias do contribuinte brasileiro.

Assim, inicialmente, devem ser estudados os aspectos culturais, psicológicos e comportamentais que contribuíram para a formação do atual desenho tributário brasileiro e os seus reflexos no nível de moralidade tributária e de consciência fiscal do cidadão brasileiro. Em seguida, analisar-se-ão o Sistema Tributário Nacional e os incentivos negativos que influenciaram na prática da evasão fiscal no Brasil. Por fim, serão sugeridas medidas para a correção dos rumos.

Trata-se, portanto, de um tema relevante que gera reflexos no Direito Tributário, por abordar aspectos que influenciam nas decisões em matéria tributária, bem como no nível de moralidade tributária e de evasão fiscal, e, indiretamente, no Direito Financeiro, por tratar de questões relacionadas ao nível e à qualidade do gasto público. Sua importância é primordial, mormente no Brasil, cujo sistema tributário é considerado repressivo em excesso, extremamente complexo, regressivo, injusto e com altos níveis de sonegação fiscal.

Ressalte-se, como bem destacou Hugo de Brito Machado Segundo¹², que o estudo dos aspectos psicológicos e comportamentais do ser humano que influenciam nos fatos jurídicos e nos incentivos, não torna uma pesquisa científica alheia ao mundo jurídico, pois o que caracteriza um conhecimento como científico não é o seu objeto, mas a postura, a abordagem ou a forma como o sujeito se aproxima desse objeto.¹³ Nesse mesmo sentido, Arnaldo Vasconcelos, ao afirmar que é “incompleto, nessa ordem de ideias, o estudo do Direito que dá as costas para os fatores que levam à edição da norma, e especialmente para os propósitos e efeitos a serem com ela alcançados.”¹⁴

¹² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, Volume 8, nº 02, 2018, página 647.

¹³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. Cit, 2018, página 645.

¹⁴ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, página 17. (grifou-se)

Em que pese as noções clássicas da epistemologia jurídica¹⁵ terem viabilizado um conhecimento aprofundado de institutos jurídicos formais como a incidência, a aplicação, a responsabilidade tributária, as divisões de competências, dentre outros, também dificultou o estudo de aspectos substanciais ligados aos objetivos e fins do Direito Tributário.¹⁶

Assim, embora existam diversos estudos sobre evasão fiscal, poucos se propõem a analisar se determinado incentivo estatal pode efetivamente contribuir para o alcance da finalidade pretendida ou se pode conduzir ao efeito contrário. Se se pretende reduzir as desigualdades regionais, por exemplo, parece ser suficiente apenas o tratamento tributário menos oneroso a sujeito estabelecido em região menos desenvolvida, cabendo ao jurista a análise superficial dos aspectos formais do ato, isto é, se há previsão legal, se foi editada pela autoridade competente, se está de acordo com os ditames constitucionais, etc.

Em outras palavras, de acordo com as premissas tradicionais da epistemologia jurídica, não está no campo da Ciência do Direito, a análise de estudos sobre os impactos psicológicos e comportamentais nos incentivos e nos mecanismos de compensação, por exemplo, o que pode resultar em desperdício de gastos públicos e em efeito social e econômico diverso do pretendido.¹⁷

A relevância da psicologia fiscal e da economia comportamental para o Direito decorre da compreensão sobre a forma como se dá a tomada de decisões em âmbito fiscal, viabilizando um melhor exame e teorização da escolha do agente público sobre a concessão de incentivos, o desenvolvimento de políticas públicas ou sobre o custeio da máquina estatal. Afinal, “Não há como entender o Direito sem compreender o ser humano, sendo essencial, nessa ordem de ideias, conhecer a sua mente.”¹⁸

Trata-se, portanto, da superação das noções clássicas da epistemologia jurídica, não se podendo considerar que a concepção de conhecimento científico seja meramente descritiva de uma realidade objetivamente posta diante do estudioso, a quem, de forma desinteressada, caberia fazer considerações sobre como essa realidade é, mas jamais sobre como ela poderia ou deveria ser.

¹⁵ Ramo da Filosofia do Direito que busca solucionar o problema do conhecimento jurídico.

¹⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. Cit, 2018, páginas 642 e 643.

¹⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. Cit, 2018, páginas 643 e 644.

¹⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. Cit, 2018, páginas 646 e 647.

Assim, não cabe mais ao pesquisador ou estudioso, apenas descrever as normas em vigor, devendo-se utilizar das contribuições das neurociências para a análise de vários aspectos da dinâmica jurídica, tais como a valoração das condutas, a confecção das normas, a repercussão dos estímulos, a decisão sobre como agir, a investigação dos fatos e a interpretação da lei, tornando a pesquisa jurídica multidimensional.¹⁹

Premissas e propósitos da dissertação

A alta carga fiscal estabelecida no Brasil, a falta de percepção de contraprestação por parte do Estado, dentre outros fatores, têm gerado uma forte resistência do contribuinte no cumprimento de suas obrigações fiscais, gerando impactos negativos na arrecadação, na concorrência e na prestação de serviços públicos, isto é, na adequação do sistema tributário e financeiro aos ditames previstos na Carta Magna de 1988. Nesse cenário, o interesse público passa a ser secundário, mediante a disseminação de uma cultura de sonegação tributária e de concorrência desleal.

Dessa forma, questiona-se como difundir no Brasil uma cultura de consciência fiscal, da moral tributária e de adimplemento voluntário das obrigações tributárias, promovendo uma percepção coletiva de uma carga fiscal não opressora que viabilize o atendimento das finalidades estatais determinadas pelo Constituinte Originário, partindo-se da premissa de que, em geral, no âmbito psicológico, o pagamento do imposto (dever fiscal) não desperta naturalmente fatores positivos, só resistência e passividade, estando apartado, portanto, da moralidade do indivíduo.

Ademais, conforme premissas da economia comportamental²⁰, ramo da ciência que utiliza a psicologia e a economia para análise mais realista das escolhas dos indivíduos, a postura do contribuinte em relação à sua carga fiscal decorre de dois sistemas mentais denominados “sistema 1” e “sistema 2”, que são influenciados por heurísticas, vieses comportamentais e incentivos que contribuem para a formação de uma visão distorcida do sistema tributário, dissociada do interesse público.

¹⁹ MARDEN, Carlos; WYKROTA, Leonardo Martins. **Neurodireito: o início, o fim e o meio**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018, página 58.

²⁰ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, página 232.

Deve-se, portanto, analisar os desenhos institucionais e o comportamento do contribuinte acerca da sua carga tributária sob o enfoque da psicologia fiscal e da economia comportamental para, adiante, analisar o sistema tributário brasileiro e os incentivos negativos que influenciam na baixa percepção positiva do contribuinte para, ao final, estabelecer propostas de aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, de redução da evasão fiscal e de aumento do nível de confiança e de consciência fiscal no Brasil.

Trata-se, assim, de analisar conjuntamente as constatações feitas pela neurociência, no que tange ao uso de incentivos e punições em âmbito tributário para fins de redução do elevado nível de sonegação fiscal atualmente existente no país, isto é, da análise da indução de comportamentos para fins de inibição da evasão tributária, através de uma abordagem ampla e interdisciplinar, que considere os impactos da mente na tomada de decisões.

Estrutura da dissertação

A dissertação é dividida em três capítulos: Psicologia Fiscal, Economia Comportamental, Neurodireito e incentivos ao comportamento humano (Capítulo 1); Sistema Tributário Nacional e aspectos negativos que incentivam o comportamento evasivo dos contribuintes (Capítulo 2); Propostas para a correção dos rumos (Capítulo 3);

No primeiro capítulo, serão apresentadas considerações sobre a psicologia fiscal e a economia comportamental e o seu reflexo no Direito Tributário, especialmente no que tange aos incentivos e às punições, bem como suas correlações com o nível de evasão fiscal evidenciado no Brasil. No segundo capítulo, serão estudados o Sistema Tributário Nacional e os aspectos negativos que influenciam no comportamento evasivo dos contribuintes. No último capítulo, serão feitas sugestões para a melhora do desenho institucional brasileiro e para a redução dos níveis de evasão fiscal em território nacional.

1. PSICOLOGIA FISCAL, ECONOMIA COMPORTAMENTAL, NEURODIREITO E INCENTIVOS AO COMPORTAMENTO HUMANO

1.1 Diagnóstico da baixa percepção positiva do cidadão brasileiro

Para cumprimento das suas obrigações constitucionalmente estabelecidas, o Estado necessita de consideráveis recursos públicos, sendo o tributo uma importante forma de conciliar liberdade, justiça, seguridade e progresso, razão pela qual não deveria ser considerado como uma expropriação ou como uma privação, mas como uma forma de garantir o bem comum.²¹

Segundo Lucien Mehl, é um erro psicológico considerar a imposição tributária como um mal necessário ou como uma carga. O imposto em geral é uma necessidade vital, sendo um gasto individual tão importante quanto o destinado à alimentação e à habitação. Do ponto de vista político, o imposto aparece como preço da liberdade, sendo essencial para a garantia do direito de escolha dos cidadãos das atividades que serão por ele exercidas.²²

A aceitação do tributo decorre, portanto, da vida em sociedade e da fixação de uma exação social destinada a financiar os serviços gerais da coletividade e das funções que esta assuma²³, devendo ser considerado, outrossim, como um dever jurídico constitucional, independentemente da comutatividade entre o decréscimo patrimonial experimentado e o benefício concedido pelo poder público.²⁴

Os direitos são liberdades privadas cujo exercício pressupõe inequivocamente a existência de custos públicos, o que implica na necessidade de cooperação social e na existência de responsabilidade individual. Como esclareceu José Casalta Nabais:

(...) os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem dos direitos

²¹ MEHL, Lucien. **Elementos de Ciencia Fiscal**. Barcelona: Bosch, 1964, páginas 341 e 342.

²² MEHL, Lucien. Obra citada, 1964, página 342.

²³ MEHL, Lucien. Obra citada, 1964, páginas 312 e 313.

²⁴ ROCHA, Sergio André. **Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal**. Revista Direito Tributário Atual, nº 25, 2011, páginas 150-151.

seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custo comunitário, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento.”²⁵

Não há, portanto, como atender aos preceitos da vivência democrática e constitucional sem que os cidadãos contribuam para o custeio das despesas estatais em proporção suficientemente adequada.²⁶ Nesse contexto, o nível de consciência e de moral tributária numa sociedade passa a assumir papel de grande influência no cumprimento dos deveres tributários pelos indivíduos e, conseqüentemente, no nível de evasão fiscal²⁷ existente nos países ocidentais contemporâneos.

O custeio do Estado, no Brasil, de uma forma geral, sempre foi visto com desconfiança pelos contribuintes, mormente em decorrência da alta carga tributária²⁸, da péssima qualidade dos serviços públicos prestados e dos frequentes casos de corrupção noticiados. Há uma percepção generalizada de que a tributação é excessiva, injusta, extremamente complexa e regressiva, inexistindo, por outro lado, contraprestação estatal alinhada aos ditames constitucionais, o que influencia no nível de cumprimento das obrigações tributárias.

²⁵ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** Revista Direito Mackenzie, ano 3, número 2, páginas 19 e 20. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/viewFile/7246/4913>>. Acesso em 20 de dezembro de 2018.

²⁶ Netto, Agostinho do Nascimento. **Inalienabilidade da Dívida Ativa: Enfoque do Direito Nacional e do Direito Comparado.** Revista Justiça Fiscal Ano 9, número 34, setembro a dezembro de 2018, página 36.

²⁷ O vocábulo “evasão” pode ser conceituado como o método de redução da carga tributária, mediante a utilização de meios ilegais, tais como a fraude, a sonegação e a simulação, em momento concomitante ou posterior à ocorrência do fato gerador. Para a configuração da evasão, portanto, há o critério cronológico e o critério da ilicitude dos meios utilizados. Sobre o tema, ver: MOREIRA, André Mendes. **O planejamento tributário sob a ótica do Código Tributário Nacional.** In: Planejamento tributário: limites e desafios concretos – GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; (org.) – Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018, páginas 74 e 75.

²⁸ Em 2017, a Lei Orçamentária Anual nº 13.414, publicada no DOU de 11.1.2017, previu a arrecadação de receitas correntes (impostos, taxas e contribuições de Melhoria, contribuições, receita patrimonial, receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes) no valor total de R\$ 1.497.727.433.133,00, o que corresponde a 35,41% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil e, caso consideradas as isenções e benefícios fiscais, esse percentual corresponderia a 54,83% do PIB. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/Anexo/ANL13414.pdf>. Acesso em 15 de abril de 2018. Conforme Marcus Abraham, obra citada, 2018, página 59, houve evolução significativa no percentual da carga tributária brasileira, passando de 14% do PIB em 1947, para 19% do PIB em 1965, 26% do PIB em 1970 e 28,8% do PIB em 1990, o que pode ser explicado pelas mudanças na metodologia de cálculo do PIB, crescimento da economia brasileira, variações do tamanho do Estado, a quantidade de bens e serviços oferecidos à população, dentre outros. Sobre a carga tributária no Brasil, consultar item 2.6 do presente estudo.

A falta de moralidade entre os próprios entes federados, especialmente através de guerra fiscal na atração do capital privado, a concessão de sucessivos programas de parcelamento de débitos fiscais, o exercício não transparente das atividades desempenhadas por lobistas e a criação/manutenção de benefícios fiscais de duvidosa constitucionalidade, também contribuem diretamente para o agravamento desse cenário de evasão fiscal institucionalizada.

A falta de rigor na aplicação das penalidades também contribui para a baixa percepção positiva do contribuinte. Na Suécia, por exemplo, país com elevado adimplemento voluntário²⁹ das obrigações fiscais, um terço das sentenças por crime fiscal entre 2005 e 2010 resultaram em penas privativas de liberdade, ao passo que em Portugal, país com alto inadimplemento das obrigações fiscais, no mesmo período, apenas 0,7% das sentenças por crime fiscal tiveram o mesmo resultado.³⁰

Surge então a chamada revolta tributária secreta (*secret tax revolt*), que é uma tentativa de escapar da carga tributária considerada opressiva pelos contribuintes, mediante sofisticados esquemas de planejamento tributário, atuação na economia informal, ocultação de renda e/ou de circunstâncias que possam gerar responsabilidade fiscal por violação à lei. Segundo Klaus Vogel, apesar de a *secret tax revolt* não representar uma crise de legitimidade do sistema tributário nacional, a convicção ética dos cidadãos e do legislador não coincide, o que também é muito grave.³¹ Fato é que, mesmo considerando os tributos necessários em geral, o indivíduo não está convencido da justificativa moral da tributação nos níveis estabelecidos pelo Estado.³²

²⁹ Não se pretende com a utilização do termo “adimplemento voluntário” negar a existência do caráter *ex lege* e coercitivo inerente às obrigações tributárias, tendo em vista, inclusive, o conceito de tributo preconizado no artigo 3º do Código Tributário Nacional (“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”). A expressão “adimplemento voluntário das obrigações fiscais” é utilizada no presente estudo como sinônimo de **submissão e obediência do contribuinte à obrigação fiscal legalmente estabelecida**, havendo, segundo Lucien Mehl, uma clara correlação entre o grau de coesão e estabilidade de uma sociedade, a força de adesão de seus membros aos princípios políticos e o nível de espontaneidade e sinceridade na execução das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos. MEHL, Lucien. **Elementos de Ciencia Fiscal**. Barcelona: Bosch, 1964, página 314.

³⁰ POÇO, Maria de Lurdes Cruz. **Percepção da evasão e fraude fiscal em Portugal: um estudo sociológico**. Coimbra, 2013. Disponível em: <https://comun.rcaap.pt/bitstream/10400.26/14577/1/Maria_Po%C3%A7o.pdf>. Acesso em 01 de agosto de 2018, página 23.

³¹ VOGEL, Klaus. **The Justification for Taxation: a forgotten question**. The American Journal of Jurisprudence. Vol. 33, 1988, páginas 21 e 22.

³² VOGEL, Klaus, obra citada, 1988, página 22. Nas palavras do autor: “*Even if a citizen accepts the fact that taxes are necessary in general, he nevertheless appears no longer to be convinced of the moral justification of taxation at current levels.*”

A baixa percepção positiva do contribuinte também está atrelada à ausência de forte consciência fiscal no Brasil e à utilização frequente de métodos evasivos, tais como a sonegação fiscal e o planejamento tributário abusivo, para se eximir do pagamento de suas obrigações fiscais, em manifesta ofensa ao princípio da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, gerando reflexos na concorrência, na arrecadação e na qualidade do serviço público prestado pelo Estado.

Segundo trabalho desenvolvido pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ³³ e levando-se em conta apenas a média dos indicadores de sonegação dos tributos que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias), estima-se que a sonegação fiscal no ano de 2016 foi na faixa de 27,6% da arrecadação, o que equivale a 9,1% do PIB, representando um valor estimado de R\$ 571,5 bilhões, isto é, valor praticamente equivalente a quase 90% de tudo que foi arrecadado pelos Estados e Municípios no referido ano. Assim, caso não houvesse evasão fiscal, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% sem alterar o nível de arrecadação.

Nesse cenário, acabam sendo necessários altos gastos do contribuinte com a gestão privada dos tributos, bem como gastos públicos expressivos em segurança e fiscalização, fazendo com que a arrecadação se realize em um ambiente de animosidade, litigiosidade e desconfiança, através de uma administração tributária baseada em repressão, punição e intimidação. Trata-se de um círculo vicioso que em nada contribui para a melhora do sistema tributário brasileiro, nem tampouco para o aumento da percepção positiva do contribuinte em relação à sua carga tributária.

O nível de litigiosidade nesse ambiente complexo e repressivo também é bastante significativo. Segundo dados do CCiF (Centro de Cidadania Fiscal), em 2016 quatro trilhões de reais em créditos tributários estavam sendo discutidos em âmbito judicial e administrativo no Brasil³⁴. De acordo com pesquisa do Conselho Nacional de

³³ **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016.** Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%933uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>>. Ano 2016. Acesso em: 01/07/2018.

³⁴Centro de Cidadania Fiscal, página 06. Disponível em: <file:///C:/Users/xx/Downloads/DOC_PARTICIPANTE_EVT_4121_1494330992124_K-Comissao-Permanente-CAE-20170509ORD014_parte7739_RESULTADO_1494330992125.pdf> Acesso em 27/11/2018.

Justiça³⁵, em 2017 havia mais de 80 milhões de processos judiciais em andamento, conduzidos por mais de um milhão de advogados cadastrados na OAB³⁶.

Tratam-se, portanto, de diversos fatores que contribuem direta ou indiretamente para a baixa percepção positiva do contribuinte no Brasil. No entanto, anteriormente à análise detalhada dos incentivos negativos que a influenciam, faz-se necessário o estudo das premissas psicológicas e comportamentais que contribuem para o seu surgimento e a sua manutenção.

1.2. Psicologia Fiscal, Economia Comportamental e Neurodireito

1.2.1 Considerações sobre Neurodireito

O Legislador possui o desafio de valorar as condutas humanas e o de fazer com que suas determinações sejam aceitas e devidamente cumpridas pelos seus destinatários. Existe também o desafio de conseguir estimular as pessoas a efetivamente agir conforme o esperado, o que à primeira vista pode parecer simples, mas não é, já que uma norma criada, ainda que óbvia, pode ter efeito diametralmente oposto ao que dela se espera quando entra em vigor.

As contribuições das neurociências tangenciam diversos aspectos da dinâmica jurídica, tais como a valoração das condutas, a confecção das normas, a repercussão dos estímulos, a decisão sobre como agir, a investigação dos fatos, a interpretação normativa ou na aplicação da lei, o que leva a uma verdadeira releitura de toda a sistemática de funcionamento do Direito³⁷.

Como será demonstrado a seguir, o aprofundamento dos estudos sobre o conhecimento do cérebro humano resulta inequivocamente na releitura de todos os

³⁵ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2018**, página 73. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>.

Acesso em 27/11/2018.

³⁶ ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Disponível em:<<https://www.oab.org.br/institucionalconselhofederal/quadroadvogados>>. Acesso em 27/11/2018.

³⁷ MARDEN, Carlos; WYKROTA, Leonardo Martins. **Neurodireito: o início, o fim e o meio**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018, página 58.

campos que lidam com o comportamento humano, especialmente o jurídico, tendo em vista a sua característica de ciência tipicamente social e cultural. Assim, especialmente com base na psicologia fiscal e na economia comportamental, o senso jurídico convencional deve ser desarticulado das suas principais premissas para melhor aplicação das normas jurídicas.

Trata-se, portanto, do surgimento do Neurodireito, ramo interdisciplinar que contribui para o amadurecimento dos sistemas jurídicos, bem como para a revisão dos fundamentos e parte da sua dinâmica, dando ênfase à complexidade do fenômeno jurídico e das relações sociais que os cercam, mediante aplicação dos estudos das mais diversas áreas neurocognitivas e comportamentais, dentre elas a psicologia fiscal e a economia comportamental.

Seu objetivo é, portanto, o de sofisticar a dinâmica jurídica mediante incorporação das descobertas da Neurociência, já que nenhuma área do conhecimento pode ignorar as contribuições teóricas que se acumularam, especialmente em relação ao Direito, que é complexo por sua própria natureza ao lidar com o comportamento humano. Em outras palavras, não se pode admitir que o Direito continue a operar como no Século XIX, devendo-se utilizar na elaboração e aplicação das normas jurídicas métodos que permitam contornar as tendências irracionais do ser humano, viabilizando, portanto, que alcancem plenamente as suas finalidades³⁸.

Não se trata de comprometer a credibilidade do Direito e sim de identificar as novas complexidades neurológicas antes ignoradas, aplicando-as na construção de um sistema jurídico efetivamente capaz de alcançar os seus principais objetivos. Por se tratar de um sistema de regulação de condutas, o Direito não pode se abster de incorporar, progressivamente, os conhecimentos que as outras ciências produzem para sofisticar a compreensão sobre o seu principal objeto de estudo: o comportamento humano.

Dessa forma, o Neurodireito pode ser considerado com o meio mais provável de oferecer ao sistema jurídico a sofisticação que ele precisa impor à sua dinâmica de funcionamento, sendo necessário que os juristas utilizem-se dessa interlocução, a incentivem e promovam as adaptações daí decorrentes em benefício do interesse público.

³⁸ POSNER, Richard. **Fronteiras da teoria do direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, página 372.

Assim, torna-se fundamental o estudo da psicologia fiscal, da economia comportamental e de preceitos das neurociências, a fim de viabilizar uma melhor compreensão dos mecanismos mentais de escolhas e decisões pelos cidadãos, especialmente em âmbito tributário, viabilizando que os incentivos positivos possam efetivamente gerar os efeitos pretendidos pelo Estado, e os negativos, sejam adequadamente por ele corrigidos.

1.2.2 Considerações sobre psicologia fiscal

A psicologia fiscal estuda os sentimentos e atitudes humanas na qualidade de contribuintes e sua interrelação com o Estado. Refere-se à análise do comportamento do cidadão em relação às suas obrigações fiscais, utilizando-se como parâmetro fatores psicológicos, tais como o nível de entendimento do grupo social, a imagem da Administração Tributária e a percepção do indivíduo em relação à justiça fiscal, carga tributária, utilização do dinheiro dos tributos e compensação através de serviços públicos. Seu objetivo primordial é, portanto, o de analisar o conjunto de ideias, sentimentos e percepções individuais e coletivas em relação à sua carga fiscal.³⁹

A psicologia fiscal pode ser conceituada⁴⁰ como a ciência social cujo objetivo primordial é a explicação dos fatores individuais e coletivos que determinam a conduta fiscal dos cidadãos, os quais são subjetivos por estarem baseados na experiência de cada indivíduo.⁴¹

Nesse contexto, a imagem da Fazenda Pública influencia diretamente na conduta fiscal do contribuinte, assim como aspectos relacionados à justiça fiscal, nível

³⁹ POÇO, Maria de Lurdes Cruz. **Percepção da evasão e fraude fiscal em Portugal: um estudo sociológico**. Coimbra, 2013, páginas 26 e 27. Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/14577/1/Maria_Po%C3%A7o.pdf>. Acesso em 01 de agosto de 2018.

⁴⁰ Cabe esclarecer que no presente estudo, o vocábulo “conceito” não está sendo utilizado como contraponto ao vocábulo “tipo”, tal como preconizado por Karl Larenz. Segundo ele, só se poderia falar em conceito em sentido estrito quando fosse possível defini-lo claramente, mediante indicação exaustiva de todas as notas distintivas que o caracterizam, ao contrário do que ocorreria com o “tipo”, que não se define, descreve-se, sendo suas notas características, portanto, passíveis de gradação e comutação. Sobre o tema: LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1998, página 299 e seguintes.

⁴¹ LOPES, Cidália Maria da Mota. **A psicologia fiscal e os custos psicológicos em Portugal**. In: *Fiscalidade – outros olhares*. Editora Vida Económica: Portugal, 2013, páginas 181 e 182.

de carga fiscal, contraprestatividade, bem como o grau de confiança e honestidade na administração da arrecadação. Fatores como eficiência, cortesia no atendimento, transparência e simplificação no cumprimento das obrigações fiscais relacionam-se ao custo do adimplemento fiscal e, conseqüentemente, causarão impacto nas atitudes emocionais dos contribuintes.⁴²

Os custos psicológicos, tais como nervosismo, estresse, preocupação, frustração, confusão e ansiedade, provocados geralmente por alterações do estado emocional do indivíduo diante da complexidade, da incerteza da legislação fiscal ou da pressão de uma provável inspeção fiscal, atingem especialmente os contribuintes mais idosos e aposentados, os quais têm maior dificuldade de interpretar a lei fiscal e as informações prestadas pelas autoridades fazendárias. Embora subjetivos, complexos e de difícil avaliação e mensuração, não podem ser desconsiderados, eis que constituem uma vertante relevante nos custos de cumprimento, ao lado dos custos de tempo e outros gastos monetários.⁴³

Em estudo realizado em Portugal no ano de 2006, identificou-se que em caso de alterações no estado emocional, mais comuns em idosos ou pessoas com alta vulnerabilidade, o contribuinte gasta 10% a mais, comparativamente aos que não tiveram mudança no seu estado emocional para cumprir as suas obrigações tributárias. Isso significa dizer que os contribuintes que se sentiram tranquilos ou indiferentes no preenchimento das suas declarações fiscais e permaneceram nessa condição, não incorreram em custos psicológicos e monetários acima do esperado.⁴⁴

Além disso, há os custos psicológicos administrativos, provocados quando os funcionários da administração fiscal, no contato com o contribuinte, não transmitem as informações de forma simples, objetiva, transparente e cortês, o que também causa impacto no tempo, no gasto e no adimplemento da carga fiscal, não devendo, portanto, ser desconsiderado pela Administração Pública.⁴⁵

Ao analisar a psicologia do contribuinte, Lucien Mehl destacou que o contribuinte deve ter a possibilidade de ser informado pelo Fisco sobre suas obrigações e direitos, devendo ter acesso a guias e documentos administrativos concisos, simples e

⁴² LOPES, Cidália Maria da Mota, obra citada, 2013 página 182.

⁴³ LOPES, Cidália Maria da Mota, obra citada, 2013, páginas 186 e 187.

⁴⁴ LOPES, Cidália Maria da Mota, obra citada, 2013, páginas 189 a 195.

⁴⁵ LOPES, Cidália Maria da Mota, obra citada, 2013, páginas 189 a 195.

gratuitos. Ao invés de múltiplas e custosas formalidades, a Administração Tributária deveria contribuir na elaboração das declarações dos contribuintes, disponibilizando funcionários com aptidões psicológicas para esse fim.⁴⁶

⁴⁶ MEHL, Lucien. **Elementos de Ciencia Fiscal**. Barcelona: Bosch, 1964, página 339.

1.2.3 A relevância histórica da teoria de Günter Schmolders⁴⁷

⁴⁷ Günter Schmolders nasceu em Berlim, na Alemanha, em 29 de setembro de 1903, tendo falecido em 7 de novembro de 1991, em Munique. O autor foi um importante economista, especialista financeiro, sociólogo financeiro e economista social e um dos pioneiros nos estudos comportamentais em economia, tendo iniciado seu trabalho econômico tratando dos efeitos das medidas de controle do governo sobre o comportamento econômico dos cidadãos. Em 1934 passou a lecionar na Universidade de Wrocław, onde foi nomeado professor em 1938. Em 1940, mudou-se para Colônia, como sucessor de Erwin v. Beckerath, para ministrar a cadeira da ciência política econômica (especialmente a ciência financeira), na condição de professor titular na Universidade de Colônia (Alemanha). O Plano Marshall e o Europäische Zahlungsunion (União Monetária Europeia) tornaram-no ciente dos instrumentos e instituições financeiras internacionais e do seu papel científico. Em Colônia, fundou o Zentralarchiv für empirische Sozialforschung, o primeiro arquivo europeu a recolher dados empíricos e pesquisas de opinião. De 1950 até sua aposentadoria em 1973, o autor liderou o Seminário de Finanças e fundou o Instituto de Pesquisa Financeira da Universidade de Colônia (conhecido por sua extensa pesquisa no campo da política fiscal e forneceu os pré-requisitos para uma reforma tributária, que incluiu aspectos financeiros pela primeira vez). Em 1958 fundou, junto com Erwin K. Scheuch, o "Centro de Pesquisa para Economia Social Empírica" e em 1959 publicou a série "Contribuições para a Pesquisa Comportamental". Este Centro de Pesquisa para Economia empírica social objetivava estudar as teorias do comportamento economicamente relevante, com base em conhecimentos de psicologia, psicologia social e sociologia, tendo sido o primeiro centro de estudos interdisciplinar por meio de pesquisa social empírica verificado. Com esses estudos, o autor desenvolveu a psicologia tributária nas finanças públicas, o que possibilitou novas descobertas sobre comportamentos, atitudes, emoções e motivações dos contribuintes contra a tributação. No período que esteve na Universidade de Colônia (1950-73), o autor concentrou-se cada vez mais nas áreas das finanças públicas e da economia monetária. Nos anos 1950 e 1960, sua pesquisa concentrou-se nas áreas de tributação, política fiscal e política monetária, embora seus escritos sobre tributação também tivessem implicações políticas concretas. Nos livros "Reforma Orgânica Fiscal" (1953), "Reorganização do Sistema Tributário" (1953) Schmolders preparou a reforma do IVA (imposto sobre valor agregado). O autor também foi um dos responsáveis pelo surgimento da "Associação dos Contribuintes" como um órgão controlador das autoridades estatais na Alemanha (desde 1949), tendo sido temporariamente presidente e membro do conselho dessa associação. Seus trabalhos posteriores incluem também estudos sobre a psicologia da taxa e evasão fiscal, por exemplo: em 1960 o autor publicou em "Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft" (aspectos irracionais das finanças públicas) as primeiras descobertas empíricas sobre moralidade tributária e resistência de controle na Alemanha. O referido livro foi amplamente baseado em um levantamento populacional realizado pelo Centro de Pesquisa para Empírica Economia Social, em Colônia e do Instituto Emnid, em Bielefeld. No texto, o autor analisou as atitudes das pessoas em relação a dinheiro, impostos, gastos públicos e o estado em geral, tendo cunhado termos como "moral tributária", "mentalidade tributária", "resistência tributária" e examinou sua importância na comparação europeia ("General Tax Theory", 1951). Schmolders combatia o desperdício e a má administração nos orçamentos públicos. Suas contribuições econômicas são contadas como uma "escola de escolha pública", na qual os processos políticos também são tratados como processos de mercado. O autor baseou-se principalmente na determinação empírica do comportamento econômico diário do homem e do background psicológico. Seus estudos lidaram com os tópicos de ordem econômica, competição, economia, inflação, dinheiro e finanças públicas na teoria econômica, mais ainda em termos de política econômica. O principal ponto de referência de seu trabalho foi a definição dos "limites da eficácia do Estado" em relação à privacidade do cidadão, tendo embasado seu trabalho na pesquisa comportamental socioeconômica, que compreendeu o estudo empírico do comportamento das pessoas como compradores, empresários, aforradores, os contribuintes, etc. sendo estas constatações entendidas com os métodos de todas as ciências antropológicas. Na área das teorias monetárias publicadas por Schmolders, pode-se listar: "A partir da teoria quantitativa da teoria de liquidez de dinheiro" (1961), "A política monetária" (1962), ele também foi co-editor da "Enciclopédia da monetária, bancos e bolsas de valores" (1957). Neste tópico, ele trabalhou principalmente no "Psychology of Money" (Psicologia do dinheiro, 1966), incluindo os fenômenos de imagem Moeda, dinheiro ilusão, confiança dinheiro e, assim como em "O irracional no financiamento público" (1960) e "Psicologia financeira e fiscal" (1970, francês.1973), tratou especialmente dos problemas da moralidade fiscal e da mentalidade fiscal. Ele fundou a "Escola de Colônia" de finanças públicas com essa abordagem. Schmolders fundou a pesquisa socioeconômica comportamental como uma ciência empírica. Para garantir a sobrevivência do trabalho de sua vida, ele construiu em 1983/84 a "Fundação Schmolders para Pesquisa Comportamental em Vida Econômica", que é administrada desde 1989 pela "Maecenata Management", Munique. Sobre Günter Schmolders, recomenda-se a leitura do seguinte artigo: KRIEGER, Aline Frimm; SOUZA, Danielle

Os principais trabalhos de Günter Schmölders estão relacionados à psicologia da tributação e à evasão de impostos. Ele foi um dos pioneiros nos estudos comportamentais em economia, através da coleta de dados empíricos econômicos e de pesquisas de opinião para fundamentação da sua teoria sobre psicologia financeira. Como será adiante observado, parece ser evidente a existência de uma relação entre os traços culturais de um determinado grupo social e sua atitude em relação às suas obrigações fiscais e à Administração Tributária.

O autor demonstrou, ao longo da obra “Problemas de Psicologia Financeira”⁴⁸, uma recorrente preocupação com a análise da psicologia tributária, especialmente quanto à postura do contribuinte em relação à sua carga tributária e à justificativa da tributação propriamente dita⁴⁹. Em sua teoria sobre psicologia financeira, defendeu que a mentalidade fiscal, isto é, a postura geral dos cidadãos frente aos impostos, em determinada época ou povo, tem relação direta com a moral fiscal do indivíduo (sua posição ante o delito fiscal) e sua disciplina fiscal (sua tendência a observar seus deveres fiscais).

Nesse contexto, argumentava que a mentalidade fiscal teria reflexo na opinião pública, especialmente no que se refere à justificativa da atuação estatal e da existência de leis fiscais, cuja imposição deveria ser analisada conjuntamente com ideias sociais, como as de generalidade e igualdade do imposto, ou com a teoria do sacrifício⁵⁰.

O autor também não estava alheio ao fenômeno da variação, ao longo do tempo, da mentalidade fiscal do povo, em decorrência das modificações do mundo político ou cultural, da evolução dos fenômenos econômicos ou de determinadas

Nascimento Nogueira de. **GÜNTER SCHMÖLDERS**. In: Leituras Clássicas de Direito Tributário. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, CAVALCANTE, Denise Lucena, CALIENDO, Paulo (org.) Salvador: Jus Podivm, 2018, páginas 161-174.

⁴⁸ SCHMÖLDERS, Günter. **Lo Irracional en la Hacienda Publica**. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGÉ, Jean. Problemas de Psicologia Financeira. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. No original: Das Irrationale in der Öffentlichen Finanzwirtschaft, Reinberg: Rowohlt Verlag, 1960.

⁴⁹ Cumpre esclarecer que, em 1960, época da publicação da obra supracitada, as discussões sobre os fundamentos do imposto referiam-se mais a temas como a justificação da propriedade individual, a defesa dos altos ingressos e de certos tipos de rendas ou o reconhecimento de uma esfera vedada ao acesso do controle fiscal (sigilo bancário, gastos de representação e manutenção, etc).

⁵⁰ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 74.

reformas financeiras, cabendo ao legislador, portanto, a tarefa de adaptar-se a essa situação.⁵¹

Há, por outro lado, uma associação feita pelo autor entre a consciência tributária do cidadão e a sua cultura, profissão e grupo social. Segundo ele, quanto maior for o grau de instrução, mais alta é a classe social e mais o imposto é concebido como uma contribuição e não como uma subtração. Entretanto, entendia que as diferenças regionais, o número de habitantes da localidade e a renda familiar não influenciavam significativamente na visão fiscal do indivíduo.⁵²

Schmölders sustentava que a mentalidade fiscal variava não só em decorrência da moral fiscal específica de determinado povo, mas também do êxito ou do fracasso de determinados impostos e do caráter geral do seu sistema tributário. Nesse contexto, defendeu que os povos latinos (italianos, espanhóis, franceses, suíços românicos, etc) agiam com desconfiança inata e uma repulsa tradicional frente à autoridade fiscal, ao contrário dos ingleses, escandinavos e eslavos. Em relação aos japoneses, afirmava que eram contrários à pessoalização do seu sistema tributário e à instituição de um imposto pessoal de caráter progressivo.⁵³

Tal característica refletiria também na adoção de uma imposição fiscal direta ou indireta, bem como em relação aos procedimentos adotados pelo Fisco. Assim, pela existência de um “individualismo latino”, não seria apropriada a adoção de medidas rigorosas pelo Estado, como a exigência de índices de avaliação ou de certificados sobre os salários. Segundo o autor, essa postura seria reflexo da luta na França contra uma inquisição fiscal e contra o imposto sobre a renda.⁵⁴

Schmölders também não estava alheio à relação semântica da palavra “imposto” com a moral fiscal de determinado povo. Assim, segundo ele, para os latinos, a palavra imposto representaria submissão, ao passo que a palavra inglesa *duty* estaria relacionada a um dever ou obrigação e o termo escandinávio *skat* estaria vinculado à noção de participação ou contribuição. Em outras palavras, a moral fiscal de um povo teria reflexo direto no significado dos seus vocábulos fiscais.⁵⁵

⁵¹ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 75.

⁵² SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 78 e 79.

⁵³ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 75.

⁵⁴ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 75 e 76.

⁵⁵ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 76 e 77.

A sensibilidade fiscal não só estaria atrelada ao fundamento, à forma de exação ou ao volume de cada imposto, mas também ao nome a ele atribuído. Assim, mais importante que estruturar corretamente um imposto, é escolher um nome inofensivo para qualificá-lo, isto é, não diretamente relacionado ao sentido de carga fiscal do contribuinte. Ex: contribuições, ajudas, direitos, fundos nacionais, subvenções, etc. Com o mesmo propósito, segundo o autor, foram criados os impostos afetados a determinada finalidade, tais como o imposto contra o fogo ou o subsídio de necessidade de Berlim.⁵⁶

Outro estudo feito por Schmölders sobre psicologia fiscal considera o tipo de trabalho exercido pelo cidadão, a sua renda e a sua idade. Assim, com base em dados empíricos da população alemã em torno de 1960, concluiu que a maioria dos profissionais liberais, trabalhadores da indústria, pertencentes a grupos que recebiam mensalmente entre 260 e 290 marcos e estavam na faixa etária de 35 anos não consideravam os impostos bem repartidos e contraprestacionais. Já a maioria das respostas positivas em relação ao imposto teria partido de funcionários e rentistas, que receberiam mais de 600 marcos mensais e teriam mais de 65 anos. Observou, outrossim, que as profissões que mais agudamente sentiam a carga fiscal eram as mesmas que possuíam uma moral fiscal mais fraca.⁵⁷

Outra análise importante em sua obra é acerca da relação numérica entre o tipo impositivo e a consciência fiscal. Argumentou que, embora o volume de imposição tenha importância na determinação do dever fiscal de cada indivíduo e na sua conduta, seria equivocado afirmar que haveria uma limitação psicológica na tributação de mais de 1/3 da renda.⁵⁸

Sobre o conceito pessoal de carga fiscal, o autor afirmou que o mesmo é influenciado por diversos fatores objetivos e subjetivos, tais como a situação econômica, o conhecimento sobre os impostos que paga, o grau de instrução acerca do Estado, da Fazenda e dos impostos, o temperamento individual, as experiências pessoais, etc.⁵⁹

Além disso, estabeleceu uma diferenciação entre o conceito pessoal de carga fiscal em relação aos impostos diretos e aos impostos indiretos, sendo estes

⁵⁶ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 86.

⁵⁷ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 81.

⁵⁸ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 83 e 84.

⁵⁹ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 84.

imperceptíveis para o contribuinte, que associa o seu fenômeno impositivo à conduta econômica do vendedor dos bens e não ao Fisco. Em relação aos impostos indiretos, haveria uma certa matriz de voluntariedade, eis que o cidadão, para não pagá-los, teria a faculdade de deixar de adquirir determinados bens.⁶⁰

Assim, o conceito subjetivo de carga fiscal estaria diretamente relacionado ao grau de informação acerca dos impostos. Se não forem divulgados, os contribuintes não sentirão a sua incidência e, portanto, não oferecerão resistência. No entanto, a imperceptibilidade dos impostos sobre o consumo também criaria nos contribuintes insegurança e confusão.⁶¹

Segundo o autor, o sentimento de carga fiscal do contribuinte dependeria não só da sua mentalidade fiscal, mas também da posição pessoal do sujeito frente ao seu dever fiscal e do grau de informação que este possuía acerca do verdadeiro valor dessa carga. Além disso, tal sentimento também seria fortemente influenciado pela ideia de justiça fiscal.⁶²

Analisando a percepção das pessoas sobre justiça, o autor constatou que somente 1/3 dos entrevistados considerava sua carga fiscal justa e somente uma pequena parte dos contribuintes estava bem informada a respeito dela.⁶⁴ Para ele, haveria três grupos claramente distintos quanto à justiça fiscal: a dos trabalhadores e empregados, que defendiam uma posição intermediária; a dos funcionários públicos, que consideravam sua carga fiscal como justa; a dos profissionais liberais e dos proprietários agrícolas, que consideravam de uma forma geral sua carga fiscal como injusta.⁶⁵

⁶⁰ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 85.

⁶¹ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 96.

⁶² Dentro da teoria jusnaturalista, a justiça da imposição era dirigida à nobreza e ao clero, o que representava, em certa medida, a defesa da generalidade do imposto. Com a Revolução Francesa, o imposto passou a representar a dívida comum dos cidadãos e o preço das vantagens existentes na sociedade. O cidadão e o contribuinte passaram a ser vistos como antagonistas do Estado soberano e passam a poder exigir que o imposto seja geral, equitativo, determinado, cômodo e barato (Adam Smith). Esta ideia liberal defendia que as exigências fiscais somente teriam valor na medida em que observassem uma neutralidade (o imposto deveria deixar as rendas e as fortunas na mesma situação na qual foram encontradas). Na metade do século XIX, essa concepção liberal de justiça fiscal foi alterada com o avanço das ideias sociais, passando-se a defender o imposto progressivo sobre a renda e a função redistributiva da imposição fiscal. A teoria do sacrifício deixa de se basear na ideia de contraprestação e passou a ser considerada uma relação entre o Estado e o cidadão com um certo viés de heroísmo. O cumprimento das normas fiscais passou a ser visto como um dever moral e passando-se a defender penalidades mais severas para as infrações fiscais.

⁶³ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 87.

⁶⁴ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 88.

⁶⁵ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 89.

Para Schmölders, a maioria das pessoas pensava que os impostos não eram repartidos com justiça. Assim, uma tarifa objetivamente justa só seria proveitosa quando conseguisse convencer os contribuintes de que ela é justa, cabendo, portanto, ao Fisco o dever pedagógico de mostrar aos contribuintes as vantagens que o Estado devolve à sociedade através do pagamento de impostos, ensinando-lhes por que as prestações sociais serviriam à consecução do bem comum.⁶⁶

Outro ponto relevante do seu estudo aponta que, na opinião pública, **a moral fiscal estaria abaixo da moral ordinária**. Isso porque, do ponto de vista psicológico, a coercibilidade das leis fiscais teria transformado o imposto em um sacrifício sem contrapartida. Ademais, considerava-se que as infrações fiscais não provocavam danos a terceiros, que o Estado não tinha desejo de vingança e que o pagamento de impostos não tinha relação com um aumento de popularidade ou do prestígio social do contribuinte.⁶⁷

O autor ressaltou, outrossim, que o delito fiscal era visto pela opinião pública com uma certa indiferença, eis que o prestígio e a honra do bom cidadão não eram afetados pelo não pagamento dos seus impostos, assim como a sua qualificação para ocupar cargos representativos ou lucrativos. A infração fiscal não teria, portanto, a conotação de delito e sim de um truque de um hábil homem de negócios, sendo algo inerente à atividade comercial.⁶⁸

Em outras palavras, a opinião pública considerava que o infrator não prejudicava ninguém, diferentemente do que ocorre com quem infringe as leis de trânsito, o ladrão, o traidor e o golpista. A postura do sonegador de impostos seria, portanto, compreendida pelo povo, razão pela qual 1/3 dos entrevistados por Schmölders contentou-se em recomendar sanções pecuniárias ao infrator fiscal e só 1/7 exigiu o presídio.⁶⁹

Outro aspecto relevante em sua obra foi a análise da íntima conexão entre a atitude do contribuinte frente ao Estado, sua mentalidade fiscal e seu sentimento de carga e moral fiscais. Segundo o autor, uma consciência cívica pouco formada e uma

⁶⁶ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 98.

⁶⁷ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 101 e 102.

⁶⁸ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 101, 102, 103 e 106.

⁶⁹ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 108.

postura negativa frente à imposição fiscal estariam acompanhadas de uma moral fiscal fraca e de um sentimento de injustiça em relação à carga fiscal.⁷⁰

No âmbito psicológico, o pagamento do imposto (dever fiscal) não desperta naturalmente fatores positivos, só resistência e passividade, estando apartado, portanto, da moralidade do indivíduo. Em outras palavras, o dever fiscal mais consciente se dirige tão somente à razão pura do indivíduo e a sua boa vontade. Já a oposição ao imposto atinge a esfera mais vital do ser humano, seus instintos e tendências naturais, que neutralizariam e venceriam o dever racional.⁷¹

Dessa forma, psicologicamente, o imposto apareceria como algo que se exige coativamente sem especial contraprestação, despertando no indivíduo um de seus mais potentes instintos: o de dominação, isto é, a defesa da posse dos seus próprios bens. Nesse contexto, os deveres fiscais encontrariam no homem as mais poderosas resistências, salvo em caso de temor de origem religiosa que o force a contribuir ao bem estar geral. Essa resistência, na opinião de Schmölders, seria maior quanto maior a necessidade de colaboração do contribuinte na determinação de sua dívida fiscal, podendo ocorrer através de meios legais, como por exemplo, na recusa do consumo de determinados produtos, ou através da evasão fiscal, considerada pela opinião pública como um delito menor.⁷²

Schmölders defendeu que a forma legal de evitar a incidência do imposto é impedindo a ocorrência do fato gerador. Definiu elisão fiscal como uma reação do contribuinte para afastar o imposto, prevista e incentivada pela política fiscal para reduzir o consumo de determinados bens (álcool, o ópio, a margarina, etc) ou incentivar determinados comportamentos, semelhantemente ao que ocorre com as isenções fiscais.⁷³

Quanto às reações dos cidadãos ao pagamento dos impostos, o autor também esclareceu que haveria uma tendência de reação a curto prazo em relação às repercussões do aumento ou da diminuição dos impostos sobre a sua renda, ao passo que, a longo prazo, tais reações tenderiam a ser neutralizadas.⁷⁴

⁷⁰ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 110 e 111.

⁷¹ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 112 e 113.

⁷² SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 113 a 115.

⁷³ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 120 e 121.

⁷⁴ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 126.

Outro aspecto relevante da psicologia fiscal abordado por Schmölders foi em relação aos impactos da publicidade financeira. Segundo ele, o princípio da publicidade financeira originou-se da necessidade de garantia dos credores do Estado, a fim de aumentar o seu crédito, bem como da necessidade de oferecer ao cidadão um relatório da situação financeira estatal. Outra razão seria o direito de controle por parte do Parlamento, órgão encarregado de formar a opinião pública e de controlar o Executivo.⁷⁵

Com o auge da democracia das massas, foi alterada a relação do Parlamento com a opinião pública. Nesse contexto, passou-se a exigir uma publicidade financeira ativa, isto é, uma atividade de formação e educação da opinião pública, tornando o conteúdo financeiro acessível, através da adoção de técnica apropriada para que todos possam entender sem dificuldade os complexos problemas do moderno aparato financeiro e administrativo.⁷⁶

Para o autor, portanto, a publicidade financeira ativa, assim como a estruturação do sistema tributário e de cada imposto de acordo com sua mentalidade e sentimento subjetivo de carga fiscal, seriam fatores positivos de integração, contribuindo decisivamente para reintroduzir os indivíduos na comunidade nacional.⁷⁷

No entanto, em caso de perigo à existência do Estado ou ao êxito fiscal da imposição, Schmölders defendeu a adoção de imposições imperceptíveis, bem como o combate da resistência dos contribuintes através de métodos policiais. Outro intento, menos perigoso, seria tentar restabelecer a consciência fiscal do cidadão através de uma anistia total ou parcial ou do arrependimento ativo.⁷⁸

O autor teve especial preocupação, outrossim, com o combate às desigualdades do sistema tributário, considerando que o seu progresso dependeria de um justo equilíbrio entre os impostos e as pessoas beneficiadas por essa incidência.⁷⁹ Quanto à reforma fiscal, defendeu que o essencial seria substituir progressivamente o princípio da igualdade formal por uma ideia psicologicamente formada de justiça e de proporcionalidade fiscal.⁸⁰

⁷⁵ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 131 e 132.

⁷⁶ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 134 e 135.

⁷⁷ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 141 e 142.

⁷⁸ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, páginas 143 e 144.

⁷⁹ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 145.

⁸⁰ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 146.

Uma vez abordadas em linhas gerais as principais bases teóricas da psicologia fiscal na doutrina de Schmölders, passar-se-á a analisar as repercussões teóricas de suas ideias.

1.2.4 Psicologia fiscal, moral tributária e incentivos

Como visto, há diversas variáveis que influenciam o comportamento dos contribuintes, tais como idade, gênero, nível de educação, fonte de rendimento, percepção de justiça do sistema tributário, sua complexidade, a qualidade do atendimento prestado pela Administração Fiscal, dentre outros. Já a moral tributária é fator decisivo para a compreensão do nível de honestidade dos contribuintes.

O contribuinte age de acordo com um conjunto multidisciplinar de fatores que ultrapassam as fronteiras dos fatores econômicos, inicialmente considerados como o elemento determinante da sua conduta. Os contribuintes têm uma motivação intrínseca para obedecer às normas vigentes, a qual é calcada em regras morais e sentimentos desenvolvidos no contexto das normas sociais e institucionais.

O ato de pagar tributos e o cumprimento de obrigações fiscais têm uma dimensão moral⁸¹, não sendo possível atualmente desconsiderar as motivações intrínsecas dos cidadãos que os levam a cumprir ou não suas obrigações fiscais.

O conceito de moral tributária passou por vários estágios. Em um primeiro momento, foi conceituada como a vontade intrínseca de pagar impostos. Posteriormente, passou a ser associada a um dever cívico, sendo, em seguida, vinculada à ideia de ética fiscal, tal como defendido por Klaus Tipke em sua obra “Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes”⁸². A moral tributária também inclui o arrependimento moral ou a culpa pela prática de fraude fiscal.^{83 84}

⁸¹ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, página 99.

⁸² Segundo o referido autor, “A Ética tributária é por conseguinte a Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do Contribuinte.” TIPKE, Klaus. Obra citada, 2012, página 07.

⁸³ No presente estudo, fraude fiscal é considerada como a alteração do fato (como elemento do mundo fenomênico), a fim de eliminar ou reduzir ilicitamente o valor tributário devido.

Segundo Scmölders, a moral fiscal representa a atitude de um grupo ou da totalidade dos contribuintes em relação ao cumprimento das suas obrigações fiscais, estando vinculada à mentalidade da população em relação ao Fisco, à sua consciência social, ao reconhecimento do seu dever de contribuir e na aceitação da soberania fiscal do Estado.⁸⁵

A motivação intrínseca dos contribuintes para o cumprimento das normas e das regras vigentes tem papel central na tomada das suas decisões fiscais, o que não pode ser ignorado pelo Poder Público, o qual deve agir de forma cooperativa e transparente a fim de resgatar a confiança do contribuinte, reduzindo, conseqüentemente, a sua participação em esquemas evasivos.

As pessoas não agem em relação à sua carga fiscal de forma isolada. Baseiam-se no contexto social e institucional que as cercam, o que deve ser considerado pela Administração Pública na definição de estratégias de comunicação com o contribuinte, de modo a garantir o seu envolvimento com os objetivos do sistema tributário, promovendo um maior nível de cumprimento fiscal.

Nesse contexto, Klaus Tipke⁸⁶ enumerou sete tipos de atitudes mentais dos contribuintes diante da obrigação tributária, que podem auxiliar na compreensão do seu comportamento. São eles:

1) o *homo economicus*: em que pese saber que precisa e depende do Estado, pensa somente no benefício econômico das suas condutas, sem lhes atribuir qualquer dever moral. Calcula o risco de ser descoberto, preocupando-se com as penas, que também são prejudiciais do ponto de vista econômico. Escolhe o modo de atuação segundo o risco, sabendo que o sigilo fiscal impedirá que os demais conheçam sua conduta antissocial.

2) o barganhista: em que pese ter consciência de que depende das prestações estatais, realiza compensações arbitrárias no pagamento de seus tributos, pois está convencido de que o Poder Público desperdiça recursos e oferece prestações mínimas, autorizando-o com isso, a agir da mesma maneira.

⁸⁴ SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. **A moralidade fiscal e as obrigações tributárias**. In: Fiscalidade – outros olhares. Editora Vida Econômica: Portugal, 2013, página 250.

⁸⁵ SCHMÖLDERS, Günter. Obra citada, 1965, página 99.

⁸⁶ TIPKE, Klaus. Obra citada, 2012, páginas 103-111.

3) o desgostoso com o Estado: discorda com a linha política adotada pelo Poder Público, que gasta muito dinheiro com indivíduos antissociais e explora cidadãos produtivos, considerando-se alheio a ele, razão pela qual procura pagar menos tributos.

4) o liberal: considera os impostos como uma limitação de sua liberdade e como um sacrifício sem contraprestação. Sente repugnância pelo tributo a ponto de não cumprir com as suas obrigações fiscais ou cumpri-las intempestivamente, podendo, outrossim, optar pelo caminho da elusão fiscal⁸⁷ para evitar o seu adimplemento.

5) o elisor fiscal legalista: como regra geral, não sente indignação pelas leis fiscais injustas, buscando, porém, aproveitar-se dos benefícios fiscais e das lacunas da lei para pagar menos imposto possível, geralmente com a ajuda de assessoria fiscal, a fim de evitar a imposição de sanções.

6) o inexperiente: é o sujeito passivo comum, que não consegue entender as normas tributárias que lhe dizem respeito, sendo corriqueiro o auxílio de um assessor tributário no cumprimento das suas obrigações fiscais.

7) o sensível à justiça: é o que resiste ao que considera tributos injustos, insurgindo-se contra cargas fiscais desiguais, excessivos favorecimentos fiscais e a aplicação não uniforme das normas tributárias. Acredita que a lei é infringida massivamente com a tolerância estatal, razão pela qual também pode desobedecê-la como forma de restabelecimento da igualdade.

Acerca das determinantes do comportamento dos contribuintes, partindo de uma dimensão moral, Cristina Sá e Antônio Martins enumeram as seguintes categorias: as econômicas e as não econômicas, as quais se subdividem em: demográficas, comportamentais, psicológicas e políticas. As econômicas referem-se ao nível de rendimento, fonte do rendimento, taxa de imposto marginal, sanções e probabilidade de ser detectado pela fiscalização. As demográficas correspondem às variáveis da idade, do gênero, do nível de educação e da ocupação. As comportamentais estão relacionadas à equidade, complexidade, contatos com a Administração Fiscal, comportamento dos pares e ética ou moral tributária. As psicológicas correspondem às ideias, os pensamentos e percepções do contribuinte em relação à sua carga tributária. Por fim, as políticas referem-se à relação do Estado com o cidadão, especialmente no que tange à

⁸⁷ Sobre o conceito de elusão fiscal, vide tópico 2.7.1.

sua participação na elaboração das leis. Daí extraem-se três fatores fundamentais à compreensão do conceito de moral tributária: os sentimentos e as regras morais; a equidade; o relacionamento entre o contribuinte e o Governo.⁸⁸

Em relação aos fatores econômicos, evidencia-se que, na perspectiva do contribuinte, o cumprimento das obrigações fiscais corresponde a um constrangimento financeiro do seu rendimento disponível. Trata-se da conjugação das consequências econômicas com a utilidade marginal⁸⁹. Assim, o nível de rendimento do contribuinte pode induzir um maior ou menor incentivo ao cumprimento fiscal, dependendo da probabilidade de fiscalização e do nível da punição⁹⁰.

Nos países em que o imposto sobre o rendimento é progressivo, em geral, os contribuintes com rendimentos mais elevados obtêm maior retorno por cada unidade monetária não declarada, a qual, contudo, possui também uma menor utilidade marginal. Já os contribuintes com rendimentos mais baixos terão menores constrangimentos à prática de atos fraudulentos, mas, pela alta utilidade marginal associada às perdas, em caso de fiscalização e sanção, encontram-se numa posição menos favorável para correr riscos. Há também uma tendência de grupos familiares com situação financeira pouco favorável ou classe social mais baixa considerarem o pagamento do tributo como uma forte restrição financeira, o que pode conduzir a uma diminuição da honestidade fiscal.⁹¹

⁸⁸ SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. **A moralidade fiscal e as obrigações tributárias**. In: Fiscalidade – outros olhares. Editora Vida Econômica: Portugal, 2013, páginas 251-256.

⁸⁹ “Todos os bens econômicos são regidos pelo princípio fundamental da utilidade marginal decrescente. Esse princípio enuncia que cada unidade sucessiva de um determinado bem adiciona menos satisfação do que aquela proporcionada pela unidade anterior. A moderna teoria da utilidade marginal é subjetiva e declara que o valor depende da utilidade, isto é, da avaliação subjetiva que os consumidores atribuem aos diversos bens disponíveis no mercado. A satisfação proporcionada pela aquisição de cada unidade de qualquer bem é sempre inferior à propiciada pela aquisição da unidade anterior. O conceito de utilidade marginal significa também que as escolhas econômicas são tipicamente entre quantidades pequenas, ou marginais. O consumidor não escolhe entre comprar uma grande quantidade de carne ou não comprar nada. Em termos mais práticos, ele se pergunta, com base nesses preços, não seria mais negócio comprar um pouco mais de carne e um pouco menos de fígado? Sua comparação não se dá em termos de quantidades totais, mas de quantidades marginais. Ele pondera as possíveis vantagens de fazer pequenos ajustamentos nas fronteiras de seu padrão de consumo atual. A força condutora do princípio marginal é que a escolha econômica tipicamente envolve pequenos ajustes na margem de decisão. As hipóteses que fundamentam a lei da utilidade marginal decrescente, são que: i) os desejos são saciáveis e ii) diferentes bens não são substitutos perfeitos na satisfação de necessidades específicas. Em escalas de comparações de utilidades, isso equivale a dizer que, quanto mais escasso um bem, tanto maior o seu valor relativo de substituição; a utilidade marginal de um bem que se tornou escasso aumenta em relação à utilidade marginal do bem que se tornou abundante.” ARAÚJO, Osvaldo. **O conceito de utilidade**. Disponível em: <http://files.chborges.webnode.com.br/2000000029c5549d4f3/CONCEITO%20DE%20UTILIDADE.pdf>. Acesso em: 28/11/2018.

⁹⁰ SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, páginas 252 e 253.

⁹¹ SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, páginas 252 e 253.

No que se refere aos fatores não econômicos e demográficos, pode-se afirmar que os contribuintes com idade superior a 30 anos apresentam um nível de moral tributária mais elevada comparativamente aos mais jovens, em decorrência de uma menor predisposição para o risco ou como reflexo de uma maior integração na sociedade e no grupo social ao qual pertence. Com o passar dos anos, os custos morais pelo não pagamento do tributo devido e de ser detectado pela fiscalização aumentam, induzindo o contribuinte a uma maior moralidade fiscal.⁹²

Tradicionalmente, as mulheres têm sido associadas a um nível de moral tributária mais elevado comparativamente aos homens, o que é interpretado como maior propensão para o cumprimento das normas vigentes, pelos contrangimentos morais, pela adoção de um padrão de vida mais conservador ou em decorrência de um maior nível de aversão ao risco, sobretudo na área econômica.⁹³

Os homens divorciados apresentam geralmente um nível de moral tributária relativamente mais baixo, comparativamente ao dos homens casados e mais elevada relativamente às pessoas solteiras. O estado civil dos indivíduos também pode estar associado, portanto, a uma maior propensão para o cumprimento das obrigações legais, dependendo da intensidade com que se sentem constrangidos pelas suas redes sociais.⁹⁴

Segundo os autores, pessoas com maior nível de escolaridade tendem a compreender melhor os objetivos do sistema fiscal e manifestam uma maior vontade para o cumprimento das obrigações fiscais, mas podem ter uma atitude mais crítica relativamente às ações realizadas pelo Estado, sobretudo em relação à aplicação das receitas fiscais.⁹⁵

Quanto à atividade laborativa, pode-se afirmar que os trabalhadores por conta própria ou os desempregados tendem a apresentar um nível de moral tributária mais baixo comparativamente aos que possuem um emprego em tempo integral. Em sentido semelhante Schmolders, ao analisar os níveis de moral tributária e de ética fiscal de trabalhadores da Europa na metade do século passado⁹⁶.

⁹² SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, páginas 254 e 255.

⁹³ SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, página 254.

⁹⁴ SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, página 254.

⁹⁵ SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, página 254.

⁹⁶ SCHMÖLDERS, Günter. **Lo Irracional en la Hacienda Publica**. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGÉ, Jean. Problemas de Psicología Financeira. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1965. No original: Das Irrationale in der Öffentlichen Finanzwirtschaft, Reinberg: Rowohlt Verlag, 1960.

Muitas normas de comportamento, tais como as normas religiosas, que não se encontram formalmente estabelecidas no ordenamento jurídico, induzem normas de comportamento e de constrangimento moral na comunidade e condicionam o comportamento das pessoas, eis que os indivíduos não estão isolados, mas sim inseridos num grupo ou em vários grupos, cujo comportamento afeta o seu próprio.⁹⁷

Dessa forma, dependendo do contexto social e da estrutura institucional na qual o cumprimento das obrigações fiscais for realizado, haverá impacto direto no nível de moral tributária de cada contribuinte. Portanto, quanto maior a percepção de que os outros contribuintes realizam práticas evasivas, mais baixo tenderá a ser o nível de moralidade tributária de um indivíduo.

Assim, os fatores psicológicos, ou seja, as ideias, sentimentos e percepções dos cidadãos, na qualidade de contribuintes, também afetam significativamente a moralidade tributária individual. Nesse contexto, os autores afirmam que os fatores que mais influenciam positivamente na moral tributária dos contribuintes são o nível de satisfação dos contribuintes com o Governo, de confiança no Estado e de identificação com o país, bem como a percepção de um nível de cumprimento fiscal elevado.

Não se pode negar, portanto, a relevância da confiança como valor para motivação do comprometimento do contribuinte no adimplemento voluntário das suas obrigações fiscais. A percepção de injustiça leva a um aumento do incentivo à prática de evasão fiscal, à medida em que os custos psicológicos do não cumprimento da norma tributária se reduzem.⁹⁸

Quanto aos fatores políticos, dependendo do regime adotado, há maior ou menor participação dos contribuintes na formulação das leis fiscais. Assim, nos governos ditatoriais, nos quais há pouca contribuição popular na elaboração da legislação tributária, os cidadãos tendem a acreditar que o montante pago é muito superior aos bens coletivos disponibilizados pelo Estado, razão pela qual o seu nível de moral tributária costuma ser muito baixo. Já nas democracias, sejam representativas ou diretas, há maior envolvimento dos cidadãos no processo político, o que viabiliza a construção

⁹⁷ SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, página 255.

⁹⁸ SÁ, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, páginas 255 e 256.

de uma relação Estado-contribuinte mais próxima, aumentando, conseqüentemente, a sua vontade de pagar impostos.⁹⁹

Em outras palavras, em Estados Democráticos, nos quais há maior envolvimento dos cidadãos no processo político-legislativo, há maior tendência de impacto positivo no seu nível de moral tributária, já que, segundo Cristina Sá e Antônio Martins:

A relação entre os contribuintes e a Administração Fiscal tem subjacente um contrato implícito ou psicológico, baseado em laços emocionais e numa relação de lealdade que vai muito além das obrigações estabelecidas na legislação. Por isso, quanto mais desenvolvidos forem os direitos de participação política por parte dos cidadãos, maior é a importância desse contrato e maior é o nível de moral tributária verificada. A existência e a sobrevivência desse contrato dependem do comportamento de ambos os intervenientes.¹⁰⁰

Há diversas pesquisas internacionais sobre o tema apontando grandes diferenças de comportamento dos contribuintes em diversos países, inclusive com sistemas fiscais idênticos, o que pode ser justificado pelas diferenças no nível de moralidade dos sujeitos passivos das obrigações tributárias.

Em 2006, Alm e Torgler¹⁰¹ analisaram a evolução da moral tributária na década de 1990, num conjunto de quinze países da Europa¹⁰² e EUA. Os EUA apresentaram o maior nível de moralidade tributária, seguido pela Suíça e pela Áustria, o que pode ser justificado, segundo os pesquisadores, pela maior norma social de cumprimento fiscal em território estadunidense. Tal como referido por Schmolders¹⁰³, o relacionamento entre os contribuintes e a Administração Fiscal se reflete na construção das leis fiscais e nas diferenças no nível de moral tributária em diferentes países.

As pesquisas demonstraram que, durante o período de 1989-1990, nos países do Norte da Europa, 52,6% dos entrevistados afirmaram que a fraude fiscal nunca é justificável, ao passo que 69,7% na Irlanda do Norte e 50% dos entrevistados nos países do Mediterrâneo responderam afirmativamente a essa questão. Há, portanto, grandes diferenças no nível de moral tributária entre países com sistemas fiscais com base não

⁹⁹ Sá, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, página 257.

¹⁰⁰ Sá, Cristina; MARTINS, Antônio. Obra citada, 2013, página 258.

¹⁰¹ ALM, James, TORGLER, Benno. **Culture differences and tax morale in the United States and in Europe**. Journal of Economic Psychology, 2006.

¹⁰² Bélgica, Portugal, Finlândia, Noruega, Holanda, França, Irlanda, Grã-Bretanha, Alemanha, Itália, Espanha, Suécia, Dinamarca, Suíça e Áustria.

¹⁰³ Sobre o posicionamento de Schmolders sobre o tema, consultar tópico 1.2.3.

muito díspares. Estudos realizados por Frey e Weck-Hannemann para os anos de 1960, 1965, 1970, 1975 e 1978¹⁰⁴, demonstraram que:

- a) os países de origem românica, tais como França, Itália e Espanha apresentam uma imoralidade fiscal mais elevada que a generalidade dos outros países;
- b) os cidadãos do Norte da Europa dispõem de uma moral tributária mais elevada que os do Sul da Europa.

Em outro estudo, Cummings, Martinez-Vasquez, McKee e Torgler¹⁰⁵ concluíram que as diferenças encontradas no nível de cumprimento fiscal e a moral tributária podem ser explicadas por quatro fatores: diferenças existentes no modo como a Administração Fiscal se relaciona com os contribuintes, à equidade percebida na carga fiscal, aos bens e serviços disponibilizados pelo Estado e à atitude global dos contribuintes perante à Administração Fiscal.

Em pesquisa divulgada no ano de 2009¹⁰⁶, abrangendo diferentes países e analisando determinadas variáveis demográficas, como o nível de educação, o sexo e a idade, concluiu-se que a evasão fiscal pode se tornar justificável quando o sistema fiscal é considerado muito injusto, quando há convicção de que os direitos humanos não são respeitados pelos governantes, notória corrupção nas classes políticas e quando a relação carga tributária *versus* capacidade de pagamento se tornam insustentáveis. Relativamente ao gênero, o estudo indica uma maior oposição das mulheres quanto à prática de evasão fiscal. Quanto à idade dos contribuintes, parece haver uma maior probabilidade de as pessoas se tornarem mais éticas à medida que envelhecem, o que, porém, depende também do país e da cultura. Em países como o Reino Unido, os Estados Unidos e a França, os jovens parecem ter atitudes menos éticas que os mais velhos, contrariamente aos jovens austríacos, que parecem ser mais éticos em relação às

¹⁰⁴ Frey, B.S. & Weck-Hannemann, H. **The Hidden Economy as an Unobserved Variable**. *European Economic Review*, 26, 1984, páginas 33-53.

¹⁰⁵ Ronald G. Cummings e Jorge Martinez-Vázquez & Michael McKee e Benno Torgler. **Effects of Culture on Tax Compliance: A Cross Check of Experimental and Survey Evidence**. CREMA Working Paper Series 2004-13, Centro de Pesquisa em Economia, Gestão e as Artes (CREMA), 2004. Disponível em: < <http://www.crema-research.ch/papers/2004-13.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

¹⁰⁶ MCGEE, Robert W. e GELMAN, Wendy. **Opinions on the Ethics of Tax Evasion: a Comparative Study of the USA and Six Latin American Countries**, 2009. Disponível em:< <https://ideaexchange.uakron.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1137&context=akrontaxjournal>>. Acesso em 29 de Agosto de 2018. Nesse estudo, foram avaliados países latino-americanos (Argentina, Chile, México, Peru, Porto Rico e Venezuela) comparativamente com os Estados Unidos da América, através de entrevistas acerca da prática da evasão fiscal que, numa escala de 1 a 10, indicavam se a mesma seria “nunca justificável” ou “sempre justificável”.

faixas etárias mais elevadas. No quesito educação, os estudos mostraram que há uma tendência de que as pessoas pertencentes ao ensino médio tenham maior probabilidade de justificar a evasão fiscal, comparativamente às pessoas do ensino mais baixo ou do superior.

Assim, pode-se afirmar que existem várias justificativas para as diversas atitudes de fraude e evasão fiscal do contribuinte, relacionadas direta ou indiretamente a razões éticas, morais e de consciência fiscal, havendo forte influência também do sistema político adotado pelo país.

1.2.4.1 Ética e evasão fiscal no Brasil – dados empíricos

Em estudo divulgado em 2009 sobre a ética da evasão fiscal no Brasil¹⁰⁷, com estudantes de administração, economia e contabilidade¹⁰⁸, constatou-se que as razões que mais justificaram a evasão fiscal foram a má gestão do dinheiro dos impostos, o sentimento de injustiça em relação ao governo, a carga fiscal demasiado elevada e a discriminação por raça, credo ou origem étnica.

Concluiu-se também que os homens são normalmente mais propensos à evasão fiscal do que as mulheres e que as pessoas mais idosas tendem mais a aprovar um comportamento evasivo, comparativamente aos mais jovens, o que contraria a maioria das pesquisas. Em uma avaliação por formação profissional, constatou-se que os economistas têm um posicionamento mais permissivo em relação à evasão que os administradores e estes, por sua vez, mais que os contadores.

Em que pese a necessidade de ampliação de pesquisas empíricas sobre o tema no Brasil, trata-se de um estudo relevante que serve de ponto de partida para a análise da ética e da evasão fiscal no território brasileiro.

¹⁰⁷ BERGER, Fredy Seidler; DALLAPICULA, Tissiana Marins; ALENCAR, Roberta Carvalho; DALMÁCIO, Flávia Zóboli. **A ética da evasão fiscal: um estudo comparativo de profissionais e estudantes da área de negócios**. Disponível em: <http://www.fucape.br/public/producao_cientifica/2/Zoboli%20%20A%20etica%20da%20evas%C3%A3o%20fiscal.pdf>. Acesso em: 15 de agosto de 2018.

¹⁰⁸ O estudo utilizou um questionário com 18 afirmações, já aplicado em outros países, para analisar o posicionamento ético de 277 profissionais e estudantes da área de negócios no Estado do Espírito Santo. A amostra por conveniência não permite a ampliação das constatações para a população de contribuintes brasileiros.

1.2.5 Traços culturais e evasão fiscal: o modelo Hofstede

O estudo das variáveis culturais que determinam o comportamento dos contribuintes também tem relevância no volume de receitas fiscais decorrentes do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, bem como nas estratégias de fiscalização, arrecadação e segurança por parte da Administração Tributária.

Em 1980, Geert Hofstede¹⁰⁹ publicou o resultado de uma pesquisa sobre valores e sentimentos, correlacionando as diferenças culturais entre países ao comportamento laborativo em organizações e instituições, concluindo que a adoção de um método de gestão deve necessariamente considerar as peculiaridades culturais de cada país. Assim, se uma empresa americana instala uma filial no Brasil, deve levar em conta os aspectos culturais em sua organização e tentar adaptar a sua gestão à cultura brasileira. Exemplo: A sociedade brasileira, que possui alto índice de distância de poder, é extremamente hierarquizada, razão pela qual os subordinados esperam que os chefes lhe digam o que fazer, ao contrário do que ocorre na sociedade estadunidense, que valoriza a autonomia na participação e protagonismo na tomada de decisões.¹¹⁰

Para chegar a essa conclusão, Hofstede analisou o banco de dados de 100.000 pessoas, provenientes de 50 países diferentes, que trabalhavam na multinacional IBM e descreveu a estrutura de um país quanto às suas características culturais, utilizando quatro indicadores, os quais posteriormente foram ampliados para seis. São eles: Distância de Poder (*Power Distance*), Evitar Incerteza (*Uncertainty Avoidance*), Individualismo/Coletivismo (*Individualism versus Collectivism*), Masculinidade/Feminilidade (*Masculinity versus Femininity*), Orientação a Longo/Curto Prazo (*Long Term - flexhumility versus Short Term Orientation -*

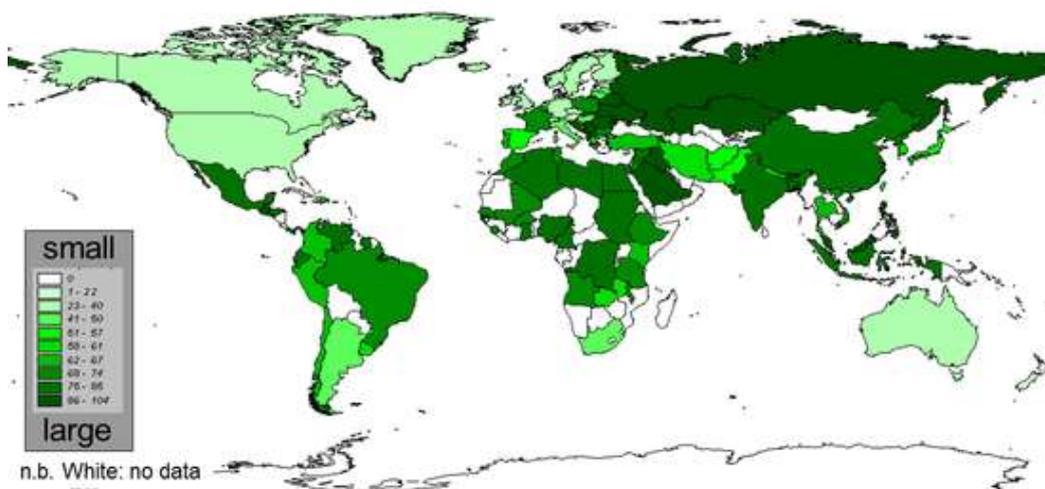
¹⁰⁹HOFSTEDE, Geert. **Culture and Organizations**. International Studies of Management & Organization, volume 10, número 4, páginas 15-41, 1980. O autor é um psicólogo organizacional que estuda as diferenças culturais no exercício do poder e a influência dos sistemas de valores culturalmente determinados através da comparação dos diferentes estilos diretivos.

¹¹⁰ SANTANA, D. L. de; MENDES, G. A.; MARIANO, A. M.. **Estudo das dimensões culturais de Hofstede: análise comparativa entre Brasil, Estados Unidos e México**. C@LEA – Revista Cadernos de Aulas do LEA, Ilhéus, n. 3, p. 1 – 13, nov. 2014, página 8.

Monumentalism) e Indulgência/Contenção (*Indulgence versus Restraint*),¹¹¹, conforme abaixo explicitado:

- 1) **Distância de Poder (*Power Distance*)**, que mede o grau de aceitação da desigualdade de poder pelos membros menos poderosos de uma sociedade hierarquizada;

Figura – Mapa Mundial da Distância de Poder

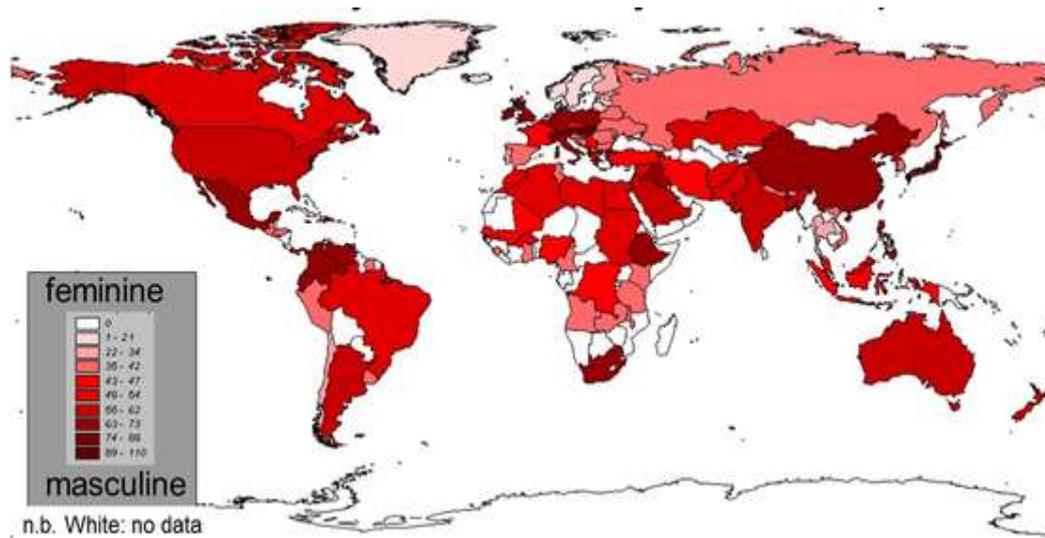


Fonte: <https://geerthofstede.com/culture-geert-hofstede-gert-jan-hofstede/6d-model-of-national-culture/>

- 2) **Masculinidade versus Feminilidade (*Masculinity versus Femininity*)**, que mede o nível de masculinidade, isto é, a divisão de papéis entre homens e mulheres numa sociedade. O lado da masculinidade representa uma predominância na sociedade de valores como agressividade, ambição, desejo de poder, entre outros. Já a feminilidade é associada a valores como cooperação, modéstia e qualidade de vida;

Figura – Mapa Mundial da Masculinidade versus Feminilidade

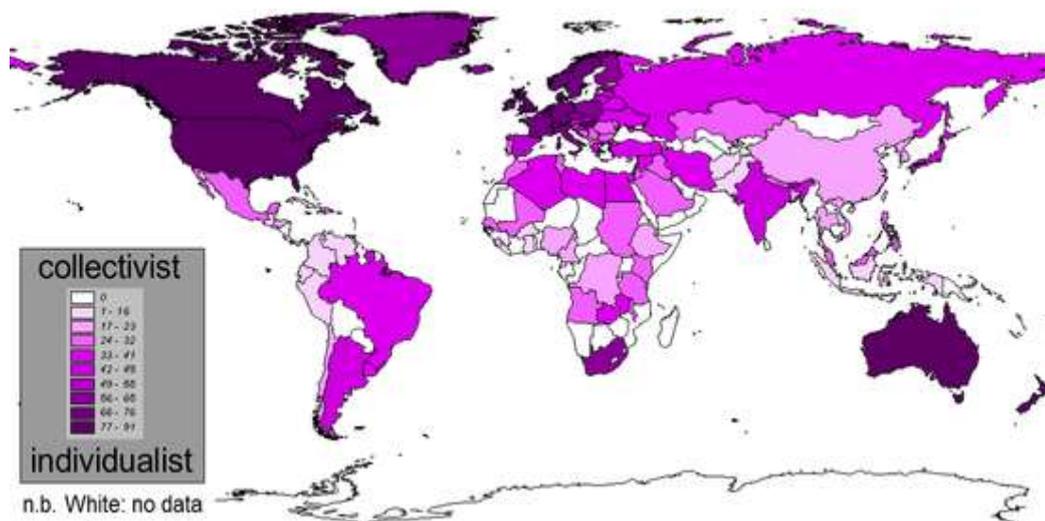
¹¹¹ HOFSTEDE, Geert. **Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context**. Online Readings in Psychology and Culture, 2011. Disponível em:< <https://doi.org/10.9707/2307-0919.1014>>. Acesso em 12 de outubro de 2018.



Fonte: <https://geerthofstede.com/culture-geert-hofstede-gert-jan-hofstede/6d-model-of-national-culture/>

- 3) **Individualismo versus coletivismo (*Individualism versus Collectivism*)**, que mede o nível de individualismo em determinado país, isto é, a relevância dos vínculos entre as pessoas.

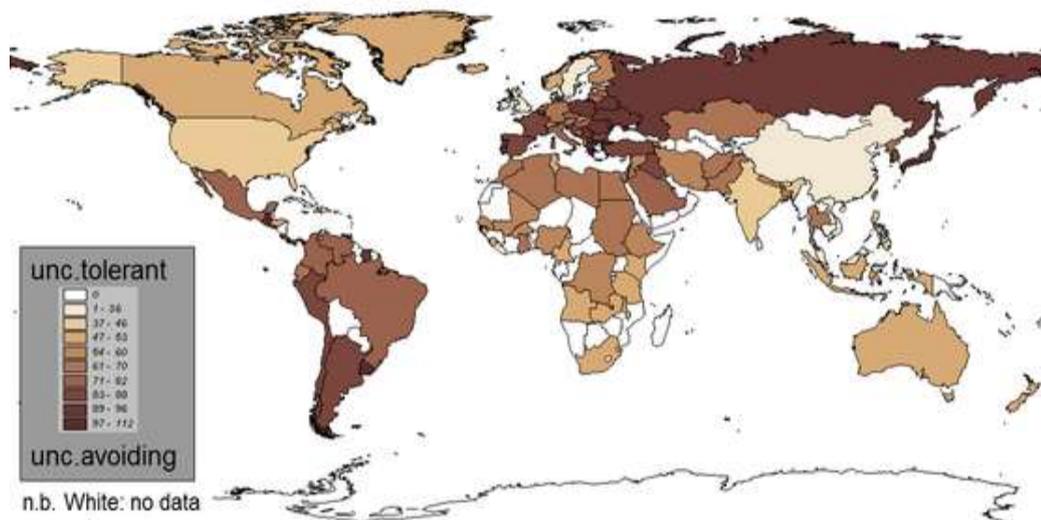
Figura – Mapa Mundial do Individualismo *versus* coletivismo



Fonte: <https://geerthofstede.com/culture-geert-hofstede-gert-jan-hofstede/6d-model-of-national-culture/>

- 4) **Evitar incertezas (*Uncertainty Avoidance*)**, que mede o nível de desconforto ou insegurança que as pessoas sentem com ambiguidades, situações incertas ou desconhecidas;

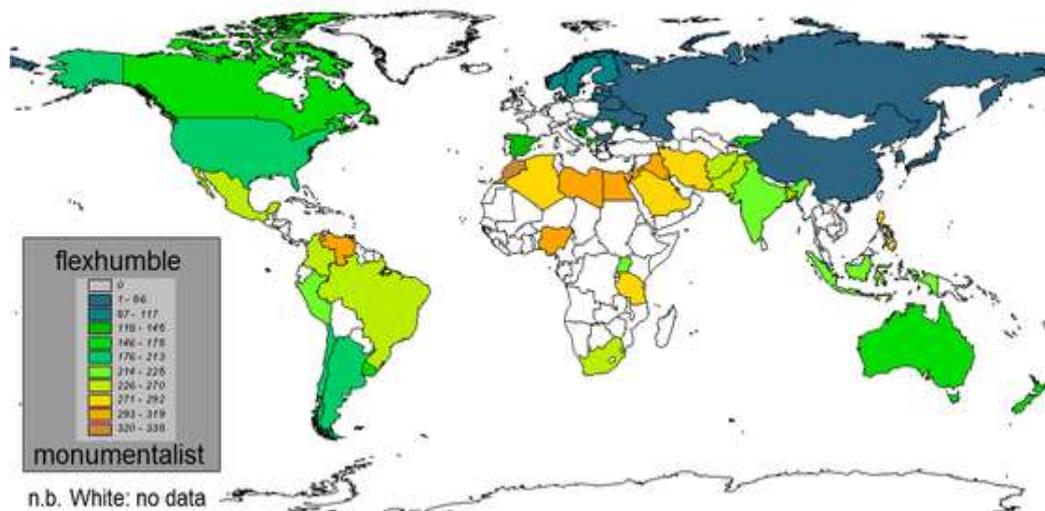
Figura – Mapa Mundial de Evitar incertezas



Fonte: <https://geerthofstede.com/culture-geert-hofstede-gert-jan-hofstede/6d-model-of-national-culture/>

- 5) **Orientação a longo prazo (flexibilidade) versus orientação de curto prazo (monumentalismo) - (*Long Term - flexhumility versus Short Term Orientation - Monumentalism*)** – Sociedades com uma orientação de curto prazo geralmente estão relacionadas ao estabelecimento de uma verdade absoluta e ao respeito pelas tradições, ao passo que em sociedades com uma orientação a longo prazo, as pessoas são mais flexíveis e possuem maior capacidade de adaptação às novas situações;

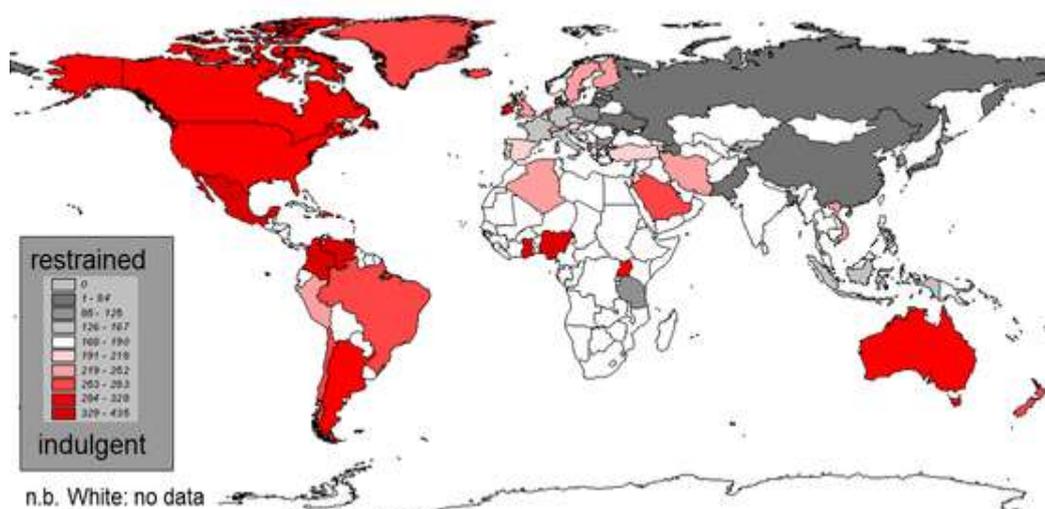
Figura – Mapa Mundial da orientação a longo prazo versus orientação a curto prazo



Fonte: <https://geerthofstede.com/culture-geert-hofstede-gert-jan-hofstede/6d-model-of-national-culture/>

- 6) **Indulgência versus contenção (*Indulgence versus Restraint*)**, que mede o nível de controle dos desejos humanos relacionados a aproveitar a vida. Uma sociedade indulgente valoriza as necessidades básicas humanas relacionadas à felicidade e diversão, por exemplo. Já uma sociedade contida suprime a satisfação destas necessidades e as contorna ou regula por meio de normas sociais rígidas.

Figura – Mapa Mundial da indulgência *versus* contenção



Fonte: <https://geerthofstede.com/culture-geert-hofstede-gert-jan-hofstede/6d-model-of-national-culture/>

Com base nos quatro primeiros indicadores culturais de Hofstede, foi realizado estudo por Tsakumis, George T., Curatola, Anthony P., Porcano e Thomas M.¹¹², utilizando-os como medidas de cultura e analisando a sua relação com a evasão fiscal em cinquenta países de regiões geográficas diferentes. Os resultados das pesquisas indicam que os valores mais elevados de MASC (masculinidade) e de IND (individualismo) estão associados a índices mais baixos de evasão fiscal, ao passo que, nos países em que os valores de UAI (aversão à incerteza) e de PDI (distância de poder) são mais elevados, existe também uma predisposição para a prática de evasão fiscal.

A tabela abaixo relaciona o índice de evasão fiscal numa amostra de 50 países e os traços culturais de acordo com os quatro primeiros indicadores de Hofstede:

Tabela - Amostra de países e traços culturais (tabela de Hofstede)

Países	UA	IND	MAS	PD	Países	UA	IND	MAS	PD
Argentina	86	46	56	49	Japão	92	46	95	54
Austrália	51	90	61	36	Malásia	36	26	50	104
Áustria	70	55	79	11	México	82	30	69	81
Bélgica	94	75	54	65	Holanda	53	80	14	38
Brasil	76	38	49	69	Nova Zelândia	49	79	58	22
Canadá	48	80	52	39	Noruega	50	69	8	31
Chile	86	23	28	63	Paquistão	70	14	50	55
Colômbia	80	13	64	67	Panamá	86	11	44	95
Costa Rica	86	15	21	35	Peru	87	16	45	64
Dinamarca	23	74	16	18	Filipinas	44	32	64	94
Equador	67	8	63	78	Portugal	104	27	31	63

¹¹² TSAKUMIS, George T., CURATOLA, Anthony P. e PORCANO, Thomas M. **The relation between national cultural dimensions and tax evasion.** Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2007.

El Salvador	94	19	40	66	Singapura	8	20	48	74
Finlândia	59	63	26	33	África do Sul	49	65	63	49
França	86	71	43	68	Coreia do Sul	85	18	39	60
Alemanha	65	67	66	35	Espanha	86	51	42	57
Grécia	112	35	57	60	Suécia	29	71	5	31
Guatemala	101	6	37	95	Suiça	58	68	70	34
Hong Kong	29	25	57	68	Taiwan	69	17	45	58
Índia	40	48	56	77	Tailândia	64	20	34	64
Indonésia	48	14	46	78	Turquia	85	37	45	66
Irã	59	41	43	58	Reino Unido	35	89	66	35
Irlanda	35	70	68	28	Estados Unidos	46	91	62	40
Israel	81	54	47	13	Uruguai	100	36	38	61
Itália	75	76	70	50	Venezuela	76	12	73	81
Jamaica	13	39	68	45	Iugoslávia ¹¹³	88	27	21	76

Fonte: TSAKUMIS, George T., CURATOLA, Anthony P. e PORCANO, Thomas M. **The relation between national cultural dimensions and tax evasion.** (2007)

Da análise da tabela, observa-se que países como Chile, Colômbia, El Salvador, Peru, Portugal, Coreia do Sul, Taiwan, Tailândia, Turquia, Guatemala, Panamá e Uruguai têm índices excessivamente elevados de evasão fiscal, o que está associado a níveis altos de distância de poder (PDI) e de aversão à incerteza (UAI), bem como a níveis baixos de Masculinidade (MASC) e de individualismo (IND), contrariamente aos

¹¹³ A República Federal da Iugoslávia foi dissolvida em 2003: “Em fevereiro de 2003, o parlamento iugoslavo aprovou a criação de um novo Estado – Sérvia e Montenegro – que substituiu a República Federal da Iugoslávia. Belgrado permaneceu como capital, mas as duas repúblicas passaram a ter sua própria moeda e parlamentos independentes. Em junho de 2006, Montenegro tornou-se um país independente, reconhecido pela ONU.” Informação disponível em: <http://memoriaglobo.globo.com/programas/jornalismo/coberturas/guerra-civil-na-iugoslavia/o-fim-da-iugoslavia.htm>. Acesso em: 11/11/2018.

Estados Unidos, Irlanda, África do Sul e Reino Unido, que têm um índice baixo de evasão fiscal, o que está associado a níveis altos de Masculinidade (MASC) e individualismo (IND) e a níveis baixos de distância de poder (PDI) e de aversão à incerteza (UAI).

Quanto ao Brasil, segundo a tabela Hofstede, constata-se que possui: a) forte aversão à incerteza - UAI (índice 76), o que faz com que a sociedade brasileira tenda a criar muitas regras e sistemas jurídicos com a finalidade de obter maior estrutura e segurança; b) alto índice de distância de poder - PDI (índice 69), o que representa alta aceitação da desigualdade de distribuição do poder, respeito à hierarquia e maior tolerância em relação à existência de privilégios pelos detentores do poder; c) valores intermediários em relação à masculinidade - MASC (índice 49), o que sugere que a sociedade brasileira é competitiva, mas também dá valor ao bem estar, característica atrelada à feminilidade; d) baixo índice de individualismo - IND (índice 38), o que indica que os brasileiros valorizam os grupos e relações pessoais o que, às vezes, pode representar também uma tendência ao nepotismo.¹¹⁴

Nesse cenário, pode-se afirmar que há, no Brasil, uma predisposição para a prática de evasão fiscal em decorrência de diversos fatores culturais, isto é, de níveis altos de distância de poder (PDI) e de aversão à incerteza (UAI), bem como de nível baixo de individualismo (IND).

1.2.6 Considerações sobre economia comportamental (behaviorismo)

A economia comportamental é o ramo da ciência que utiliza a psicologia e a economia para análise de modelos que descrevem de maneira mais realista as escolhas dos indivíduos¹¹⁵. Embora seja possível identificar suas premissas já na obra *The Theory*

¹¹⁴ SANTANA, D. L. de; MENDES, G. A.; MARIANO, A. M.. Obra citada, 2014, páginas 6 e 7.

¹¹⁵ Não se desconhece a relevância e aplicabilidade no Direito Tributário da análise econômica do Direito (*Law and Economics*), movimento desenvolvido nos EUA a partir de 1940 e baseado na utilização da teoria econômica e métodos econométricos para o exame do Direito e instituições jurídicas. Segundo Paulo Caliendo (grifos nossos), a análise econômica do Direito possui como características: “i) a rejeição da autonomia do Direito perante a realidade social e econômica; ii) utilização de métodos de outras áreas do conhecimento, tais como economia e filosofia; iii) crítica à interpretação jurídica como interpretação conforme precedentes ou o Direito, sem referência ao contexto econômico e social. (...) A análise econômica do Direito em sentido descritivo trata da aplicação de conceitos e métodos não jurídicos no

sentido de entender a função do Direito e das instituições jurídicas. Tais como: a aplicação da teoria dos jogos ou da teoria das escolhas públicas (*public choice*). Há, por outro lado, a análise econômica do Direito que pretende não apenas descrever o Direito com conceitos econômicos, mas encontrar elementos econômicos que participam da ‘regra de formação’ da teoria jurídica. Desse modo, os fundamentos da eficácia jurídica e mesmo da validade do sistema jurídico deveriam ser analisadas tomando em consideração valores econômicos, tais como a eficiência, entre outros. (...) De modo geral, são postulados da análise econômica do Direito: a) individualismo metodológico, ou seja, os fenômenos coletivos devem ser explicados como resultantes de decisões individuais; b) **escolha racional, ou seja, as decisões individuais são entendidas como racionalmente dirigidas à maximização dos interesses individuais (*benefits over costs*)**; c) preferências estáveis, postula-se que no curto prazo há a estabilidade de preferências; d) equilíbrio, entende-se que as interações na política e no Direito tendem, tal como no mercado, ao equilíbrio. (...) É praticamente certo em termos econômicos que nenhuma economia pode operar sem a existência de uma base mínima de organização institucional e que, por sua vez, esta base requer ser financiada (*‘... laws cannot be policed free of costs*). Portanto, desse fato duas ordens de preocupações têm sido desenvolvidas na teoria econômica: equidade e eficiência. (...) A abordagem de Coase produziu uma revolução no pensamento econômico, questionando pressupostos arraigados da teoria econômica ortodoxa, que entendia que a racionalidade econômica do mercado era ilimitada e completa. Conforme demonstrou o autor, os agentes ao contratarem possuem informações limitadas sobre os efeitos futuros da contratação, bem como uma assimetria de informações. Essa assimetria se refere à situação na qual o comprador e o vendedor possuem informações diferentes sobre uma transação. Nesse caso, uma das partes privilegiada perante a outra. Pense em alguém que irá contratar um mecânico para resolver um problema em um carro. Geralmente este possui informações que não estão disponíveis para o comprador, que somente terá duas saídas: confiar ou buscar outro profissional. O mesmo modelo pode ser aplicado para os serviços prestados por médicos, advogados, corretores de ações, entre outros. (...) A tributação pode, neste sentido, ser entendida tanto como um custo de transação em sentido restrito, quanto em sentido amplo. Sendo que em ambas as situações a tributação possuirá um papel relevante na determinação da realização do negócio jurídico, influenciando decisivamente as escolhas dos agentes econômicos. (...) A tributação pode ser entendida como sendo um custo de transação em sentido restrito, na medida em que se constitui em um custo para a formalização de um negócio jurídico, assim em uma operação em que a mercadoria custa 1000 e o imposto incidente sobre a operação de circulação e 10%, o custo adicional para a realização do negócio e 100, totalizando 1100. De outra parte, a tributação pode ser entendida também como sendo um custo de transação em sentido amplo, ou seja, conforme o teorema de Coase. Nesse caso, a tributação pode ser verificada como um custo a ser verificado na utilização dos mecanismos de mercado. As inseguranças decorrentes de um sistema tributário imperfeito e ineficiente implicam em uma maior incerteza na contratação e, portanto, em um custo de transação maior. (...) **A tributação deve ser tratada como sendo um custo de transação (custo de utilização dos mecanismos de mercado) nas seguintes situações: i) insegurança jurídica; ii) sonegação; iii) burocracia fiscal, iv) incentivos fiscais e iv) elevadas penalidades em matéria tributária. Desse modo, um agente de mercado pensará duas ou mais vezes antes de estabelecer uma empresa formal se os custos de transação forem superiores a atuação mediante uma empresa informal.** (...) Os efeitos gerais da tributação podem ser divididos da seguinte forma quanto aos tributos sobre: i) a renda; ii) capital; iii) consumo e iv) folha de pagamentos.

i) Os efeitos gerais da tributação a renda das pessoas físicas. A tributação da renda afeta a oferta de mão-de-obra, em um primeiro sentido diminuindo a renda e, em conseqüência, implicando em uma diminuição da demanda por tempo livre (“leisure”) e implica em uma oferta maior de força de trabalho. A redução de salários, pelo aumento da oferta de força de trabalho, por sua vez, diminui novamente a renda e por conseguinte tornando menos atrativa a oferta de trabalho, incentivando o suprimento de atividades no setor informal da economia, em tempo integral ou parcial, dado que este é um setor não-tributado. A tributação, nesse sentido, deve agir de modo a influenciar o mínimo possível a oferta de trabalho, sem estimular o mercado informal, reduzindo o mínimo a renda pessoal.

ii) Os efeitos gerais da tributação o capital. O aumento de preços decorrentes da tributação implica em dois efeitos: a) efeito sobre a renda, visto que o aumento de preços de implica em um estímulo à poupança e b) efeito de substituição, dado que o aumento dos preços torna no futuro o consumo mais caro, reduzindo a poupança realizada em um primeiro momento. Este mesmo efeito pode ser observado na diminuição da poupança (riqueza acumulada) sob a forma de patrimônio ou na herança (“bequests”). Igualmente, a tributação irá influenciar a tomada de decisões dos agentes econômicos na tomada de certos riscos. A tributação, desse modo, deve procurar incentivar a poupança, mas também não provocar um efeito posterior de retirada do estímulo da poupança pelo aumento de preços. Desse modo, a tributação progressiva com alíquotas decrescentes, ou seja, menor quanto maior o tempo passar entre a aplicação e o resgate, parece ser a solução ideal.

iii) Os efeitos gerais da tributação o consumo. Os efeitos da tributação sobre o consumo dependem de capacidade de realizarem escolhas econômicas e mudanças de comportamento

of *Moral Sentiments* de Adam Smith de 1759¹¹⁶, a economia comportamental nasce na década de 1950, dando enfoque às escolhas realizadas pelo ser humano, que, em razão das suas limitações cognitivas, não age de forma economicamente racional, isto é, com base nas premissas da teoria econômica tradicional, segundo a qual as escolhas individuais seriam racionais e baseadas apenas em análise de custo-benefício e utilidade¹¹⁷. A partir da década de 1970, as noções de economia comportamental passaram a ser difundidas através da Teoria da Perspectiva (*Prospect Theory*), defendida por Daniel Kahneman¹¹⁸ e Amos Tversky¹¹⁹, como alternativa à Teoria da Utilidade Esperada.¹²⁰

(elasticidade). Desse modo, quanto menor for a possibilidade de alterar minhas escolhas e mudar meu comportamento menor será a elasticidade desta situação. Dessa forma: a) se a demanda possuir maior elasticidade do que a oferta, então tributação sobre o consumo influenciará pouco o preço ao consumidor e, portanto, os produtores carregarão todo o peso da tributação. Se por outro lado, a oferta possuir maior elasticidade do que a demanda, então o peso da tributação sobre o consumo será transferido diretamente para o consumidor. A regra poderia ser explicada da seguinte forma: a parte do ciclo econômico (produção ou consumo) que possuir menor flexibilidade para alterar o seu comportamento econômico e não puder realizar escolhas alternativas irá suportar a maior parte do peso da tributação. A neutralidade fiscal deve ser alcançada, assim, diminuindo os efeitos da tributação sobre setores rígidos, de modo a não criar ineficiências no sistema, provocando um enfraquecimento do lado da oferta (produção) ou do consumidor, o que em longo prazo pode implicar em sérias distorções no sistema produtivo ou na renda geral da sociedade. (...)” SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites**. Revista da FESDT, nº 3, Porto Alegre, 2009, páginas 185-205. Apesar de a economia comportamental utilizar-se também de alguns preceitos da teoria econômica, tendo, portanto, pontos de tangenciamento com a análise econômica do Direito, parte de pressuposto diverso, isto é, de que o ser humano, em razão das suas limitações cognitivas, não age de forma economicamente racional, não sendo suas escolhas pautadas, portanto, numa análise racional de custo benefício e utilidade, isto é, sem influência de sentimentos, ilusões de conhecimento e influências cognitivas, emocionais e sociais.

¹¹⁶ THALER, Richard H. **Misbehaving: the making of behavioural economics**. EUA: Penguin, 2015, página 87.

¹¹⁷ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, páginas 232-236.

¹¹⁸ Em 2002, Daniel Kahneman foi vencedor do “Prêmio Nobel de Economia”, por seus estudos a respeito da tomada racional de decisão (tecnicamente falando, não existe Nobel de Economia, já que, ao instituir o prêmio, Alfred Nobel criou, originalmente, apenas, cinco categorias: Física, Química, Medicina, Literatura e Paz, que são os prêmios entregues desde 1901). O que se convencionou chamar de Prêmio Nobel de Economia começou a ser entregue, apenas, em 1969 e na verdade se trata do Prêmio do Banco da Suécia para Ciências Econômicas em Memória de Alfred Nobel.

¹¹⁹ KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. **Prospect Theory: an analysis of decision under risk**. EUA: Econometrica, v. 47, n. 2, 1979.

¹²⁰ KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar: duas formas de pensar**. Tradução Cássio Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, página 347. Segundo o autor: “Em teoria da utilidade, a utilidade de um ganho é aferida comparando-se as utilidades de dois estados de riqueza. Por exemplo, a utilidade de obter quinhentos dólares extras quando sua riqueza é de um milhão de dólares é a diferença entre a utilidade de 1.000.500 dólares e a utilidade de um milhão de dólares. E se você possui a quantia maior, a desutilidade de perder quinhentos dólares é novamente a diferença entre as utilidades dos dois estados de riqueza. Nessa teoria, concede-se que as utilidades de ganhos e perdas sejam diferenciadas apenas no sinal (+ ou -). Não há maneira de representar o fato de que a desutilidade de perder quinhentos dólares poderia ser maior do que a utilidade de ganhar a mesma quantia – embora é claro ela seja. Como talvez seja esperado em uma situação de cegueira induzida pela teoria, possíveis diferenças entre ganhos e perdas não foram nem esperadas, nem estudadas. Presumiu-se que a distinção entre ganhos e perdas não importava, então não fazia sentido analisá-la.”

A racionalidade forte, preconizada pelos economistas neoclássicos, foi um importante fundamento em favor do *laissez faire* e do livre mercado, já que, partindo-se da premissa de que as escolhas dos agentes econômicos eram estáveis, o ajuste econômico da curva da oferta e demanda ocorreria automaticamente através do equilíbrio entre as forças da produção e do consumo. Essa teoria adequava-se ao defendido por Adam Smith, o qual acreditava que a autoregulação e os interesses recíprocos e voluntários eram suficientes para o perfeito funcionamento das trocas que caracterizam o livre mercado.¹²¹

Tradicionalmente, os economistas entendem que as decisões humanas sempre são pautadas numa análise racional de custo-benefício e utilidade, razão pela qual sempre optarão pela escolha ótima, a qual, segundo eles, não é influenciada por sentimentos, ilusões de conhecimento e influências cognitivas, emocionais e sociais. O *homo economicus* é, portanto, um tomador de decisão racional, ponderado, centrado no interesse pessoal e com capacidade ilimitada de processar informações. Nesse contexto, o mercado econômico, por si só, teria condições de se autocorriger, por ser eficiente e estável, sendo capaz de solucionar os problemas eventualmente decorrentes de erros de decisão.¹²²

Assim, há uma presunção de que o ser humano é um ser racional, conhecedor de todas as informações pertinentes às suas decisões, podendo recalcular o valor das diversas opções com as quais se depara, tomar decisões lógicas e sensatas e aprender rapidamente com os seus erros, seja por conta própria, seja com a ajuda das forças do mercado.¹²³

No entanto, a Economia Comportamental, aplicando conjuntamente os preceitos da economia e da psicologia, bem como diversas pesquisas empíricas na criação de modelos realísticos e descritivos acerca das escolhas individuais, parte da premissa de que, ao contrário da Teoria Econômica tradicional, baseada na concepção do *homo economicus*, a racionalidade do ser humano é limitada e está sujeita a muitas influências no processo decisório.

Pressupõem-se que os indivíduos não são essencialmente racionais maximizadores, isto é, seres egoístas, já que, na maioria das vezes, decidem de forma

¹²¹ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo. **Economia comportamental e direito: a racionalidade em mudança.** Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018 página 463.

¹²² THALER, Richard H. Obra citada, 2015, página 09.

¹²³ ARIELY, Dan. **Previsivelmente Irracional.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. página 195.

rápida e intuitiva, baseando-se em heurísticas, isto é, atalhos mentais utilizados para responder intuitivamente perguntas difíceis, bem como em vieses, ou seja, erros sistemáticos e previsíveis decorrentes do raciocínio intuitivo.¹²⁴

A Economia Comportamental alterou profundamente as bases analíticas de pesquisa sobre a natureza dos processos de decisão dos indivíduos em sociedade, ao questionar a racionalidade do agente econômico e os pressupostos defendidos reiteradamente pela economia ortodoxa, tais como a suposição de que as pessoas sempre escolhem o melhor para si mesmas, maximizando suas preferências de acordo com um critério próprio de utilidade escalonada¹²⁵.

Uma das principais preocupações da economia comportamental é o de evitar a evasão fiscal, sendo de relevante importância a consideração das influências sociais que afetam direta e indiretamente o adimplemento tributário, tais como orgulho nacional, patriotismo, a confiança e o respeito ao Poder Público. Nesse contexto, as informações recebidas de outrem, a pressão e o receio de sua conduta ser rejeitada no grupo a que pertence têm considerável relevância para o indivíduo, cabendo ao Estado promover incentivos e fomentar condutas de forma apropriada, isto é, que efetivamente conduzam ao interesse público.

1.2.6.1 A Teoria da Perspectiva

A Teoria da Perspectiva é um modelo de economia comportamental que foi desenvolvido por Daniel Kahneman e Amos Tversky, partindo da premissa de que a nossa mente funciona de duas formas: uma rápida e intuitiva (sistema 1 – S1), decorrente de atividades completamente involuntárias ou suscetíveis de controle, mas que normalmente funcionam automaticamente, como, por exemplo, compreender sentenças simples, ler palavras em grandes cartazes e dirigir um carro por uma rua vazia; e outra lenta, lógica e deliberativa (sistema 2 – S2), decorrente de atividades que exigem atenção e são interrompidas quando a atenção é desviada, como, por exemplo,

¹²⁴ SILVA, Leandro Novais e; TEIXEIRA, Luiz Felipe Drummond; SOARES, Gabriel Salgueiro; SANTOS, Otávio Augusto Andrade. **Reduzindo a tributação cognitiva: lições comportamentais para a diminuição dos efeitos psicológicos adversos da pobreza**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018 página 291.

¹²⁵ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo. **Economia comportamental e direito: a racionalidade em mudança**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018, página 458.

preencher um formulário fiscal, verificar a validade de um argumento lógico complexo e monitorar a conveniência do seu comportamento numa situação social.¹²⁶

O sistema 1 opera de forma automática gerando padrões de ideias a partir dos quais o sistema 2 construirá pensamentos em série, seja modificando o modo como o sistema 1 funciona, seja adotando as suas sugestões, o que ocorre na maior parte do tempo, caso em que impressões e intuições tornar-se-ão crenças e ações voluntárias, respectivamente. O sistema 2 é quem pensamos que somos, já que faz julgamentos e escolhas racionalizando ideias e sentimentos, mas frequentemente endossa percepções geradas pelo sistema 1.¹²⁷

A divisão de trabalho entre os sistemas 1 e 2 é eficiente, minimizando o esforço mental e otimizando seu desempenho, o que permite o desenvolvimento de habilidades e competências complexas, bem como a realização de tarefas sofisticadas com relativa facilidade. Na maior parte do tempo, o sistema 1 funciona adequadamente, isto é, com precisão nas previsões de curto prazo e reações iniciais apropriadas e rápidas a desafios, porém está sujeito a erros sistemáticos, isto é, a heurísticas e vieses que podem distorcer a capacidade de julgamento e a escolha individual.¹²⁸

Entretanto, não se pode atribuir todos os erros nas tomadas de decisões ao Sistema 1, já que o sistema 2 pode não possuir o conhecimento necessário para permitir que o indivíduo opte pela melhor escolha. Segundo Kahneman:

O Sistema 2 não é um exemplo de racionalidade. Suas capacidades são limitadas, bem como o conhecimento ao qual ele tem acesso. Nem sempre pensamos direito quando raciocinamos, e os erros nem sempre são devidos a instituições intrusivas e incorretas. Nós (nosso sistema 2) muitas vezes cometemos erros porque não sabemos em que estamos nos metendo.¹²⁹

É possível também que o sistema 2 impeça que ideias equivocadas e impulsos inadequados provenientes do sistema 1 operem livremente, mas não existe um modo simples de distinguir entre uma reação apta e uma heurística, mormente em decorrência da dificuldade de construir lentamente uma resposta própria, em se tratando de um sistema preguiçoso¹³⁰.

¹²⁶ KAHNEMAN, Daniel. Obra citada, 2012, páginas 29 a 31.

¹²⁷ KAHNEMAN, Daniel. Obra citada, 2012, páginas 33 e 34.

¹²⁸ KAHNEMAN, Daniel. Obra citada, 2012, páginas 34 e 35.

¹²⁹ KAHNEMAN, Daniel. Obra citada, 2012, páginas 519 e 520.

¹³⁰ KAHNEMAN, Daniel. Obra citada, 2012, página 521.

Nesse caso, além de esforço individual na identificação de situações nas quais os erros são mais prováveis, cabe ao Poder Público contribuir decisivamente para melhorar a capacidade individual de raciocínio analítico e no combate dos erros praticados de forma inconsciente, especialmente no âmbito do Direito Tributário, através, por exemplo, de uma educação fiscal consistente.

1.2.6.2 Heurísticas e vieses

Como visto, o ato de decidir pode estar viciado por uma série de heurísticas e vieses cognitivos que levam a constantes falhas de julgamento e fazem duvidar da (hiper)racionalidade pressuposta pelo legislador, fenômeno que pode ser melhor compreendido através do estudo feito por Daniel Kahnemann¹³¹ sobre os dois mecanismos cerebrais utilizados no processo decisório: o sistema S1, que opera de forma ágil, automática, intuitiva, associativa, espontânea e de difícil controle e o sistema S2, que é lento, utilizado para atividades laborativas complexas, estando associado a experiência subjetiva, escolha e concentração.¹³²

Segundo o pesquisador, a maioria das decisões cotidianas são tomadas com base no Sistema 1, que é falho por agir impulsivamente, fazendo com que o Sistema 2, vinculado ao julgamento racional, muitas vezes não seja acionado, inclusive por ser lento e ineficiente. Assim, decisões relevantes, que exigem raciocínio estatístico, por exemplo, acabam sendo tomadas com base no Sistema 1, que não tem capacidade de executá-lo, induzindo em erro o agente, ao fazer escolhas com base em premissas equivocadas.

Faz-se necessária, portanto, a análise dos principais vieses cognitivos e heurísticas que influenciam no processo decisório do indivíduo, dando-se ênfase àqueles relacionados às decisões tomadas em âmbito fiscal pelo contribuinte. Ao analisar o fenômeno tributário brasileiro, Pscheidt observou que:

Há uma relação intuitiva (Sistema 1) de que a questão tributária resulta em uma expropriação de valores do cidadão, sem o correspondente retorno.

¹³¹ KAHNEMAN, Daniel. Obra citada, 2012, página 29.

¹³² MARDEN, Carlos; WYKROTA, Leonardo Martins. **Neurodireito: o início, o fim e o meio**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018 página. 52.

Surge uma repulsa natural do contribuinte, de modo que a natureza do ser humano cria óbices para que a população passe a analisar o Direito Tributário na sua integralidade. Avançar para o Sistema 2, que permitiria uma análise aprofundada dos desconcertos, a promoção de uma varredura dos pontos irregulares e a proposta de uma mudança planejada e digna da Justiça é uma tarefa que não é afeita à natureza intuitiva com que as pessoas agem.¹³³

O ser humano tende a valorizar a reciprocidade, estando mais disposto a atender a uma solicitação quando algo lhes foi dado em primeiro lugar¹³⁴. Porém, a reciprocidade deve ser considerada em relação à totalidade dos serviços, não podendo prevalecer o princípio do benefício, segundo o qual cada um paga tributos conforme seus interesses individuais nas atividades ou serviços públicos, sob pena de ofensa ao princípio da igualdade, impedindo a redistribuição da renda e favorecendo a concessão de benefícios fiscais e subvenções indevidas. Por outro lado, o ser humano possui aversão à perda, sendo mais fortemente impelido a evitar perdas do que ganhos¹³⁵.

A tributação, portanto, sempre provoca algum grau de resistência, por ser decorrente de um ato estatal expropriatório e compulsório¹³⁶. Trata-se de uma tendência natural de valorização de algo que já está na posse do indivíduo, ao invés de financiar algo futuro e incerto.

Dessa forma, o contribuinte prestigia mais o patrimônio que é utilizado para pagamento das suas obrigações tributárias do que as contraprestações recebidas do Estado, inclusive porque, na maior parte dos casos, a necessidade dos serviços públicos é inversamente proporcional à condição econômica do sujeito, não havendo, portanto, comutatividade entre o decréscimo patrimonial do contribuinte e o benefício concedido pelo Estado.¹³⁷ Trata-se do efeito dotação (*endowment effect*), analisado por Richard Thaler¹³⁸, o qual demonstra uma tendência maior de as pessoas ficarem com os bens que possuem devido parcialmente à aversão à perda. Isso explica também o sentimento de avareza e rejeição inerente ao recolhimento de tributos.

Há, outrossim, um efeito halo sobre a tributação, o qual aumenta o peso das primeiras impressões, tornando as informações secundárias acerca desse tema subvalorizadas ou desperdiçadas. Considera-se o todo como muito bom ou muito ruim,

¹³³ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, página 254.

¹³⁴ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Obra citada, 2018, página 234.

¹³⁵ KAHNEMAN, Daniel. Obra citada, 2012, páginas 352-356.

¹³⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação e política fiscal**. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005.

¹³⁷ ROCHA, Sergio André. **Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós Modernidade**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2017, página 82.

¹³⁸ THALER, Richard H. **Misbehaving: the making oh behavioural economics**. EUA: Penguin, 2015.

independentemente das suas especificidades. Nesse contexto, o indivíduo, que já possui uma imagem natural depreciativa sobre a tributação, cria uma impressão geral negativa a seu respeito, impedindo a real percepção e a separação do que efetivamente é ruim e problemático dentro do sistema tributário. Portanto, intuitivamente, os tributos geram aversão, impedindo uma análise apropriada do tema em razão do efeito halo acima descrito.¹³⁹

Dessa forma, as decisões sobre o Direito Tributário não podem ser tomadas pelos cidadãos sem que sejam estimulados a tomar decisões racionais, sob pena de perpetuação de um sistema tributário regressivo, injusto, inseguro e sem oposição consistente e sistemática. Isso explica em parte por que os mais ricos têm obtido êxito na formatação de um sistema tributário que os beneficiem e por que a população em geral submete-se a uma tributação injusta e regressiva, especialmente em se tratando de um Estado Democrático, no qual o sistema tributário é construído pelos seus representantes eleitos¹⁴⁰.

Há, ainda, uma tendência social de inércia ou de deixar que os problemas se resolvam naturalmente, o que pode ser considerado como decorrente da aversão à perda e do excesso de informações e de possibilidades. No Direito Tributário, a tendência à manutenção do *status quo* tem contribuído diretamente para a falta de apoio popular ou de pressão política suficiente para a implementação de reformas profundas no sistema tributário nacional, embora exista consenso acerca da existência de um sistema tributário que não atenda integralmente aos ditames constitucionais.¹⁴¹

Da preferência pela inércia também decorre o chamado poder da sugestão, que pode ser explicado como forma de indução a determinados comportamentos utilizando-se de procedimentos automáticos. Exemplificativamente, o texto-base de um projeto de lei que concede privilégios odiosos é utilizado como sugestão, que diante da inércia da população, legitima-se sem oposição.¹⁴²

Assim, tendo em vista a falta de interesse da população na discussão de projetos de grande modificação, o desenho institucional adotado passa a ser desenvolvido de

¹³⁹ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, página 257.

¹⁴⁰ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018 páginas 259, 261 e 262.

¹⁴¹ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, página 263.

¹⁴² PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, página 264.

acordo com os desejos dos que se utilizam do poder da sugestão, legitimando, por exemplo, propostas de lei e benefícios fiscais indevidos com base na inércia social.

Saliente-se que a transparência, embora relevante no processo de conscientização do cidadão brasileiro, não é suficiente, por si só, para tirar a população da inércia, eis que a irracionalidade do ser humano também é alimentada por diversos outros fatores, como aversão à perda, efeito dotação, força de vontade limitada, qualidade da informação, etc, especialmente em sistemas tributários complexos, que são naturalmente vistos com desprezo pela dificuldade de sua compreensão¹⁴³.

A inércia está associada ao fenômeno da aversão à perda ou ao fracasso de não atingir determinada meta, eis que, por se preocupar mais com as perdas que os ganhos, o ser humano tende a não realizar mudanças, ainda que, em tese, possam lhe ser benéficas.

Dessa forma, no Direito Tributário, há uma tendência à inércia pelo fato de a população acreditar que há possibilidade de piora da situação fiscal atual. Assim, ainda que se fale no aumento da progressividade, por exemplo, há um receio de que isso represente majoração da carga tributária e seu repasse para os demais contribuintes através do aumento do custo de bens e serviços. Evidente que esse cenário também se baseia na falta de confiança do contribuinte no Estado, como ocorre no Brasil, impulsionando a inércia e a aversão à perda.¹⁴⁴

Sob o prisma do viés da confirmação, verifica-se uma predisposição para aceitar uma informação que confirme a opinião ou conclusão do agente, em detrimento da informação contrária, independentemente da probabilidade de que esse julgamento esteja correto. Assim, por exemplo, existe uma superconfiança, uma noção intuitiva do legislador, de que a concessão de incentivos fiscais será vista pela sociedade como algo benéfico, tendo em vista a geração de empregos e desenvolvimento local daí decorrentes¹⁴⁵.

Já através das contas mentais, o sujeito apresenta maior disposição para gastos relacionados às necessidades imediatas, ainda que não seja vantajoso do ponto de vista racional. Existe uma hierarquia para o pagamento das despesas do momento, as quais

¹⁴³ PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, página 266.

¹⁴⁴ PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, página 267.

¹⁴⁵ PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, página 268-269.

são influenciadas pelas emoções, muitas vezes relacionadas a uma escala de autoimagem e realização, evitando-se, por exemplo, admitir o fracasso e ações que possam levar ao arrependimento, ainda que impliquem em maior gasto financeiro. Assim, se o projeto de uma obra está atrasado, não trará o retorno esperado, sendo necessário investir o dobro do inicialmente previsto para a sua conclusão, seria mais racional abandonar o empreendimento e investir em outro negócio, porém os interesses pessoais do responsável, que tem receio de ter uma imagem negativa no mercado, acabam fazendo com que se empenhem esforços fadados ao fracasso, baseando-se, portanto, em um comportamento irracional.¹⁴⁶

Em âmbito tributário, pode-se citar a manutenção de programas de incentivo tributário a setores obsoletos em nome de uma política social e de prestígio político, assim como os incentivos fiscais concedidos pelo Poder Público brasileiro para a realização da Copa do Mundo de 2014 e das Olimpíadas de 2016.

Quanto à força de vontade, verifica-se que existe em único momento, necessitando de constante estímulo. Na seara tributária do Brasil, a força de vontade dos contribuintes é mais limitada ainda, diante da complexidade do sistema tributário e dos custos necessários para o cumprimento das obrigações fiscais, o que muitas vezes faz surgir a heurística da inércia, isto é, o não recolhimento do tributo na expectativa, por exemplo, do surgimento de alguma moratória, o que contribui para a permanência de um sistema tributário injusto e desigual.¹⁴⁷

Em decorrência do chamado abatimento hiperbólico, segundo o qual os indivíduos valorizam mais benefícios imediatos do que os futuros, os contribuintes possuem maior expectativa de retorno a curto prazo pelo pagamento do tributo, o que acaba fragilizando o sistema tributário, especialmente quando não há confiança na atuação estatal. Assim, em cenário de alta competitividade, o abatimento hiperbólico vai impulsionar a adoção pelos contribuintes de mecanismos que provocam concorrência desleal, como planejamentos tributários abusivos, formação de *lobbies* com o intuito de garantir anistia e parcelamentos sucessivos de débitos fiscais.¹⁴⁸

A sobrecarga de escolhas e informação, isto é, a existência de muitas opções, torna a decisão mais difícil de ser tomada. Assim, a complexidade do sistema tributário

¹⁴⁶ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, páginas 271 e 272.

¹⁴⁷ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, páginas 273-275.

¹⁴⁸ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, páginas 275-276.

brasileiro e a inexistência de uniformidade nos posicionamentos administrativos e a existência de decisões judiciais confusas e muitas vezes contraditórias entre si acabam dificultando a adoção pelo contribuinte de escolhas racionais e compatíveis com o interesse público.¹⁴⁹

Quanto ao viés da disponibilidade, verifica-se que o indivíduo decide com base em suas próprias experiências pessoais, ao invés de avaliar de forma racional um conjunto de fatores e todas as opções envolvidas. Nesse caso, o sistema tributário é compreendido pelo contribuinte através da recuperação em suas memórias de experiências do grupo social no qual se encontra inserido, o que pode levar a um julgamento superficial com base em pré-conceitos, caso o mesmo não possua conteúdo tributário relevante. Isso significa que o contribuinte, caso não possua uma educação fiscal consistente, não será capaz de analisar os fatos qualitativamente, fazendo um julgamento superficial, sem questionar fundamentadamente as normas tributárias, ainda que confiscatórias.¹⁵⁰

Já o viés da representatividade, utiliza-se atributos semelhantes para avaliar a probabilidade de um evento ocorrido. Trata-se de um julgamento estereotipado, baseado na insensibilidade quanto à probabilidade prévia de resultados, ao tamanho da amostra e à previsibilidade, bem como a um equívoco sobre chances e regressão e à uma ilusão de validade. Tal situação se verifica na seara fiscal especialmente no momento em que é discutido o reajuste de tributos, o que quase sempre resulta em críticas ásperas e infundadas, baseadas em concepções partidárias e polarizadas, que atrapalham uma análise crítica e racional sobre o tema. Há, portanto, uma crítica superficial sustentada pela limitação do sistema irracional (Sistema 1).¹⁵¹

Quanto à ancoragem e os ajustes, pode-se afirmar que as escolhas individuais dependem, pelo menos em parte, da forma pela qual os agentes contextualizam os problemas. Trata-se de considerar o contexto no qual o contribuinte está inserido no momento em que adota determinado posicionamento. Assim, em ambiente de insegurança jurídica, decisões administrativas e judiciais não uniformes e de alta complexidade, o sujeito passivo da obrigação tributária terá a percepção de que numa

¹⁴⁹ PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, páginas 277-279.

¹⁵⁰ PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, páginas 280-283.

¹⁵¹ PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, páginas 283-284.

discussão fiscal, o ônus tributário invariavelmente recairá sobre si, o que pode estimular a sua participação em esquemas evasivos.¹⁵²

Há também o fenômeno conhecido como “informação em cascata”, através do qual pessoas agem de acordo com o comportamento da maioria. É uma busca pela aprovação social, razão pela qual quanto mais popular for uma atitude, maior será a tendência de sua adoção em sociedade, isto é, maiores as chances de ser considerado correto de acordo com a evidência social.¹⁵³

Em relação à sonegação tributária, Stephen Coleman¹⁵⁴ realizou o seguinte experimento: os contribuintes foram divididos em quatro grupos e cada um deles recebeu informações diferentes sobre o pagamento de tributo: ao primeiro grupo foi informado que os recursos arrecadados seriam aplicados em serviços públicos, tais como saúde, segurança e educação; ao segundo grupo foram esclarecidos os riscos e as multas aplicadas em caso de inadimplemento; ao terceiro grupo apenas foram explicados como deveriam ser preenchidos guias e formulários fiscais; e ao quarto grupo foi informado que 90% da população já havia cumprido sua obrigação tributária. Resultado: somente o último grupo teve média significativa de adimplemento.

A tabela abaixo sintetiza os vieses cognitivos e as heurísticas do comportamento irracional humano:

Tabela – Descrição das influências e heurísticas do comportamento irracional humano

INFLUÊNCIA	DESCRIÇÃO
<i>Status quo</i>	A preferência individual de manutenção de sua posição corrente mesmo se uma mudança nas circunstâncias for capaz de melhorar as escolhas.

¹⁵² PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, páginas 285-288.

¹⁵³ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Op. Cit., 2018, página 246.

¹⁵⁴ COLEMAN, Stephen. **The Minnesota income tax compliance experimente state tax results.** Minnesota Department of Revenue: 1996. Disponível em: www.state.mn.us/legal_policy/research_reposrts/content/complnce.pdf. Acesso em 01 de novembro de 2018.

Efeito dotação	A inclinação em valorizar e pagar mais por um item que já está em sua posse do que pagar por algo a ser obtido.
Aversão à perda	A tendência do indivíduo de se preocupar mais com perdas do que com ganhos.
Viés da confirmação	A predisposição de aceitar a informação que confirma a sua opinião ou conclusão.
Contas mentais	Hierarquia na disposição para sacar valores das contas a fim de cobrir as necessidades do momento.
Força de Vontade	Os indivíduos só têm uma certa quantidade de força de vontade em um único momento, razão pela qual deve ser reabastecida periodicamente.
Abatimento hiperbólico	Os benefícios imediatos são mais valorizados que os futuros. Consequentemente, os custos que são pagos no futuro não são sentidos tão profundamente como os custos que são pagos agora.
Sobrecarga de escolhas	A presença de muitas opções para uma determinada decisão a torna mais difícil de avaliar e de tomar.
Sobrecarga de informação	A presença de demasiada informação no ambiente impede o indivíduo de evoluir na escolha e realizar uma boa decisão.
Viés de disponibilidade	Informações que prontamente vêm à mente são a base para a decisão, em vez

	de utilizar-se de um conjunto abrangente de fatos que avaliem todas as opções.
Viés da representação	Trata-se do uso de atributos semelhantes para avaliar a probabilidade de um evento que ocorreu. Isso está em contraste com o uso de uma forma mais abrangente de abordagem, a qual se utiliza de estatísticas para determinar a probabilidade.
Ancoragem e ajustes	Consiste na aplicação de ajustes para um determinado valor de referência (isto é, a “âncora”) para fazer uma estatística.
Aprovação social	Quando um indivíduo olha para o comportamento dos seus pares para sua tomada de decisão, tendendo a adotar o mesmo comportamento de seus colegas.

Fonte: PSCHEIDT, Kristian Rodrigo, 2018, página 249 (adaptado).

A neurociência e a psicologia comportamental comprovam, portanto, que a escolha padrão do indivíduo tem um custo psicológico para ser desfeita, já que o ato de decidir é viciado por uma série de *vieses cognitivos e heurísticas* que desfazem a premissa de (hiper)racionalidade pressuposta pelo legislador.

Nesse diapasão, o estudo da arquitetura mental dos contribuintes em relação aos incentivos estatais mostra-se fundamental e indispensável, pois há casos em que o Estado pretende evitar a conduta evasiva do contribuinte, mas adota apenas soluções tradicionais, baseadas, por exemplo, no seu Poder de Polícia, através do aumento da punição e da fiscalização, o que, muitas vezes, só agrava o problema.

1.2.6.3 O nudge e o boost – incentivos sutis

Como já analisado, por razões de natureza psicológica, muitas vezes o indivíduo faz escolhas impulsivas, decorrentes de problemas de cognição, formando, de forma irracional, um padrão de repetição contrário aos seus próprios interesses e ao interesse público. As armadilhas mentais provocadas por vieses e heurísticas da condição humana reduzem significativamente a condição de bem-estar social, o que pode justificar a intervenção estatal como agente influenciador do processo de formação das preferências, especialmente através da adoção de *nudges* e *boosts*, desde que respeitados os valores jurídicos da autonomia, do livre consentimento e da liberdade de ação.

Os *nudges* são considerados “pequenos empurrões”, que visam alterar positivamente o comportamento das pessoas, sem proibi-los e sem alterar significativamente os incentivos econômicos. Trata-se de uma intervenção estatal não explícita, não mandatária e que pode ser recusada pelo público-alvo.¹⁵⁵ Ao promover um esclarecimento orientado ao cidadão, o incentivo estatal baseado em *nudge* visa conduzir as opções do sujeito a um estágio avançado de bem-estar social.¹⁵⁶

Os *nudges* foram propostos no contexto de um paternalismo libertário¹⁵⁷, que, ao invés de bloquear, cercear, limitar ou alterar significativamente as escolhas das pessoas, levam-nas de forma sugestiva e sutil a fazerem opções melhores¹⁵⁸, baseando-se em

¹⁵⁵ CÔRTEZ, Pâmela de Rezende; OLIVEIRA, André Matos de Almeida; LARA, Fabiano Teodoro de Rezende. **Políticas públicas baseadas em evidências comportamentais: reflexões a partir do Projeto de Lei 488/2017 do Senado**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018, página 442.

¹⁵⁶ THALER, Richard H. **Misbehaving: the making of behavioral economics**. New York: Norton & Company, 2015. página 255.

¹⁵⁷ Sobre as modalidades de paternalismo, Luciana Cristina Souza, Karen Tobias França Ramos e Sônia Carolina Romão Viana Perdigão afirmam que: “Para Cass R. Sunstein, há quatro tipos de paternalismo: a) *soft paternalism*, considerado mais libertário porque o direito de participação das pessoas e a proteção jurídica de sua liberdade de escolha é mais relevante do que a burocracia de funcionamento do Estado; b) *hard paternalism*, no qual o aspecto burocrático ainda possui um forte peso para a organização dos processos deliberativos envolvendo os cidadãos nas tomadas de decisões sobre políticas públicas; c) *means paternalists* modalidade cujo foco central são os meios disponíveis e autorizados para se atingir o objetivo; d) *ends paternalists*, modalidade cujo foco são as escolhas finais dos indivíduos. Para o autor, os *nudges* se encontram na categoria do *means paternalism* e *soft paternalism*, pois as decisões sobre políticas públicas tanto precisam respeitar a liberdade de escolhas dos cidadãos quanto oferecer-lhes meios adequados para participarem do processo de escolha. Isto é importante, conforme se acredita, não somente na perspectiva dos indivíduos, mas deve-se levar em conta as organizações da sociedade civil e outros modos desta se articular em grupos de interesse para participar de processos decisórios. É crucial, em um governo democrático, que exista igual acesso de direitos para os indivíduos, ainda que se protejam os segmentos minoritários contra grupos mais fortes política ou economicamente. Por isso o Estado deve garantir os meios para o cidadão assegurar seu papel de sujeito na vida social, como Defensoria Pública, inclusão digital, writs constitucionais, ação civil pública, participação em conselhos, audiências públicas com pleno acesso à informação sobre as decisões etc.” SOUZA, Luciana Cristina; RAMOS, Karen Tobias França; PERDIGÃO, Sônia Carolina Romão Viana. **Análise crítica da orientação de cidadãos como método para otimizar decisões públicas por meio da técnica nudge**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018 página 239.

¹⁵⁸ THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness**. New Haven: Yale University Press, 2008, página 5.

mecanismos inconscientes, mediante correção das incompreensões sobre as normas sociais, alteração do perfil de escolhas ou da forma como são apresentadas.

Há, portanto, mudança na regra padrão, isto é, aquela que não demanda esforço do indivíduo mediante criação de incentivos financeiros para que as pessoas façam escolhas melhores, sem criar prejuízos caso não as adotem. Para a conservação do seu livre arbítrio, é necessário conscientizar e informar os agentes de que estão sob a influência de um *nudge*, permitindo, dessa forma, que possam optar por outros caminhos.¹⁵⁹

Ressalte-se que, segundo os behavioristas, o aspecto paternalista da ação governamental levará o agente econômico a tomar decisões mais eficientes, baseadas numa maior disponibilidade de informações, tornando-os menos suscetíveis às armadilhas mentais influenciadas por vieses e heurísticas.¹⁶⁰ Assim, ao ter consciência das limitações cognitivas que se apresentam, o indivíduo poderá decidir de forma mais clara entre as possibilidades disponíveis, tratando-se, portanto, de uma escolha racional mediante acionamento do sistema 2.¹⁶¹

No caso das evidências comportamentais em *nudges*, há três mecanismos diversos que podem atuar nos incentivos estatais: a fadiga cognitiva, que está relacionada ao viés de *status quo*, a aversão à perda e o efeito da recomendação¹⁶².

Esses pequenos empurrões são um tipo de política comportamental (*behavioral policy*), isto é, intervenções estatais na escolha individual, que afetam as decisões do ser humano sem incentivo formal ou coerção e parecem ter ampla aceitação em diversos países, tais como Inglaterra¹⁶³, Austrália, Canadá, China, Rússia e Brasil¹⁶⁴.

¹⁵⁹ SOUZA, Luciana Cristina; RAMOS, Karen Tobias França; PERDIGÃO, Sônia Carolina Romão Viana. **Análise crítica da orientação de cidadãos como método para otimizar decisões públicas por meio da técnica nudge**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, n° 2, 2018 página 241.

¹⁶⁰ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo. **Economia comportamental e direito: a racionalidade em mudança**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, n° 2, 2018 página 464.

¹⁶¹ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo. Obra citada, 2018 página 465.

¹⁶² BONELL, Chris et al. **One nudge forward, two steps back**. British Medical Journal (BMJ), v. 342, n. jan. 25, 2011, página 401.

¹⁶³ O Governo Britânico faz parte da comissão especialmente dedicada para elaboração de políticas públicas comportamentais, denominado The Behavioral Insights Team (BIT). Trata-se da primeira iniciativa governamental nesse sentido, a fim de implementar políticas públicas de baixo custo e de fácil adaptação ao público em geral, propiciando, outrossim, que as pessoas façam melhor escolhas para elas mesmas. Sobre o impacto do Direito e da Economia Comportamental ao redor do globo cfr. WHITEHEAD, Mark et al. *Nudging all over the World: assessing the global impact of the behavioural sciences on public policy*. Economic & Social Research Council, Aberystwyth, p. 1-38, sep. 2014.

¹⁶⁴ SUNSTEIN, Cass R.; REISCH, Lucia A.; RAUBER, Julius. **A worldwide consensus on nudging? not quite, but almost**. Regulation & Governance, v. 12, n. 1, 2018, páginas 3-22.

Segundo Cass R. Sunstein¹⁶⁵, há diversos tipos de *nudges*, sendo os mais relevantes no âmbito tributário, a inclusão automática do contribuinte em programas de educação fiscal (*default rules*); a simplificação das normas e informações prestadas ao contribuinte, tais como dados referentes à sonegação fiscal e ao orçamento público; a divulgação de avisos e gráficos, indicando-se os passos para que o cidadão consiga cumpri-lo; o envio de lembretes, através de mensagens de texto e *email*, alertando sobre prazos e valores referentes ao cumprimento de obrigação tributária principal e acessória.

Como exemplo da implementação de *nudge* no Brasil, pode-se citar a criação do programa “Nudge.Rio” pela Prefeitura do Rio de Janeiro¹⁶⁶, que constitui uma célula dentro da estrutura do Instituto Fundação João Goulart e tem por objetivo disseminar o conceito de Ciência Comportamental Aplicada nos órgãos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, tendo como foco a efetividade dos serviços públicos, através do desenvolvimento de projetos estratégicos, auxiliando o cidadão no acesso às políticas públicas.

O *boost* (impulso), outra forma importante de política comportamental, é uma abordagem na qual há uma decisão externa visando a modificação comportamental e também a melhora do repertório de habilidades e de ferramentas decisórias. Assim, há uma reestruturação do ambiente para que as habilidades e ferramentas do cidadão possam ser utilizadas de forma mais efetiva¹⁶⁷.

¹⁶⁵ SUNSTEIN, Cass R. **Nudging: a very short guide**. 37 J. Consumer Pol’y 583, Harvard Law School; Harvard University; Harvard Kennedy School (hks), p. 1-7, 23 set. 2014. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2499658>>. Acesso em: 01 de dezembro de 2018. páginas 3-4.

¹⁶⁶ Disponível em: < <http://prefeitura.rio/web/fjg/exibeconteudo?id=8060290>>. Acesso em: 11 de outubro de 2018.

¹⁶⁷ CÔRTEZ, Pâmela de Rezende; OLIVEIRA, André Matos de Almeida; LARA, Fabiano Teodoro de Rezende, obra citada, 2018, página 443. Sobre um exemplo prático de diferenças entre *nudge* e *boost*, Till Grüne-Yanoff e Ralph Hertwig afirmaram que: “*The nudge approach might add it to the repertoire of cognitive deficiencies that can be exploited to prompt a specific change in behavior. Relative risk reduction could, for instance, be used to persuade women above age 50 to participate in mammography screening by stating that early detection reduces breast cancer mortality by 20 %. This number operates as a nudge by exploiting individuals’ statistical illiteracy, prompting them to accept the number and its behavioral suasion. In absolute numbers, screening reduces mortality from 5 to 4 in 1000 women (after 10 years), tantamount to an absolute risk reduction of 1 in every 1000. But this figure is typically presented as a relative risk reduction, thus causing women to evaluate it more favorably (Gigerenzer 2014). The boost approach, in contrast, would aim to enhance people’s statistical literacy, enabling them to understand and see through confusing and misleading representations by making those representations less manipulative and opaque, rendering them less computationally demanding (Gigerenzer and Hoffrage 1995), making them semantically and pragmatically less ambiguous (Hertwig and Gigerenzer 1999), and by teaching them to scrutinize potentially manipulative information (e.g., relative risk information). From the boost perspective, difficulties understanding statistical information are seen not as an incorrigible mental deficiency of, say, doctors or patients, but as largely attributable to poor or intentionally misleading information. Moreover, the goal is not to push people toward a particular goal (e.g., to seek or not seek a particular treatment), but to help everybody (e.g., doctors and patients) to understand statistical information as the first critical step toward figuring out one’s preference. The boost approach*

Em que pese essas políticas comportamentais terem maior aplicação no âmbito das políticas públicas em geral, também podem ser utilizadas pelo Estado na indução de comportamentos não evasivos, bem como na construção de um sistema tributário favorável ao adimplemento voluntário das obrigações fiscais, tal como o que ocorre, por exemplo, na criação de um ambiente de *compliance* cooperativo.

1.2.6.4 Incentivos premiais e punições

Além dos incentivos sutis, existem os incentivos premiais e punições como forma de interferir no comportamento humanos e nas decisões por ele tomadas. São exemplos em âmbito fiscal, a concessão de vantagens adicionais (pecuniárias ou não) para o contribuinte que exige a nota fiscal ou que cumpre as suas responsabilidades junto ao Fisco, bem como a aplicação de sanções mais severas aos que descumprem os preceitos legais.

Para que atinjam a sua finalidade, que no âmbito fiscal relaciona-se diretamente ao aumento da arrecadação e à diminuição da evasão, deve o Estado compreender os mecanismos mentais de escolha do ser humano, já que, como visto, o indivíduo não age de forma racional, estando sujeito a influências psicológicas, vieses cognitivos e heurísticas que afetam a qualidade da sua escolha.

Diversos estudos empíricos sobre o tema foram realizados, comprovando que muitas vezes a concessão de prêmios pode provocar reação contrária ao pretendido (*backfire*), quando desconsideradas as variáveis comportamentais¹⁶⁸. Um dos casos mais conhecidos é sobre a aplicação de multa por uma creche em Haifa, em Israel, aos pais

*does not stop at improving the format of statistical information. It also has an explicit educational goal (see Sedlmeier and Gigerenzer 2001). National and international surveys have shown that many people lack the basic numerical skills essential to make informed medical decisions (Nelson et al. 2008; Reyna et al. 2009). Against this background, proponents of the boost approach have argued that school and university curricula should be reformed to improve the basic statistical literacy and numeracy skills of laypeople and professionals alike: We need to change school curricula. Our children learn the mathematics of certainty, such as geometry and trigonometry, but not the mathematics of uncertainty, that is, statistical thinking. Statistical literacy should be taught as early as reading and writing are. (Gigerenzer 2010, p. 469; see also Bond 2009) Statistical illiteracy, if not addressed, leaves citizens, patients, and doctors vulnerable to “techniques that deliberately and insidiously exploit limited statistical literacy in order to convince the audience that they are at high risk of illness” (Gigerenzer et al. 2007, p. 71), and ultimately renders the ideals of informed consent and shared decision making unattainable (Gigerenzer 2010, p. 469).” GRUNE-YANOFF, Till; HERTWIG, Ralph. **Nudge Versus Boost: How Coherent are Policy and Theory?** Minds and Machines, 26(1), páginas 158 e 159. Disponível em: <<https://people.kth.se/~gryne/papers/NudgeBoost.pdf>>. Acesso em: 20 de outubro de 2018.*

¹⁶⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, n° 2, 2018 páginas 649-650.

que se atrasavam para pegar seus filhos, tendo em vista o aumento do custo empresarial daí decorrente. O intuito era o de evitar essa prática, porém, após a implementação da referida sanção, os atrasos se tornaram cada vez mais frequentes e mais longos. Quando, por fim, a creche resolveu abolir a multa, os atrasos não diminuíram. Em outra pesquisa, com crianças muito pequenas, verificou-se que a premiação com brinquedos diminuiu a propensão delas em ajudar terceiros, comparativamente à ajuda que prestavam antes, isto é, na ausência do incentivo. Premiar crianças que gostam de desenhar também teve efeito diverso do esperado, levando-as a produzir menos desenhos e com qualidade inferior aos realizados em ambiente sem incentivos premiais. Tais exemplos contradizem as premissas básicas tradicionalmente defendidas através da Teoria das Escolhas Racionais.

Há três razões não excludentes entre si através das quais um prêmio ou uma punição podem conduzir a um resultado inverso do pretendido¹⁶⁹. A primeira razão é que os incentivos podem levar ao temporário desligamento dos sentimentos morais, a exemplo do que ocorre com a instituição de uma multa, que pode ser vista pelo agente como um fator meramente econômico. Nesse contexto, a multa seria um preço a pagar pela prática da conduta indevida. No caso da creche em Israel, o pagamento da multa fez com que o atraso não fosse considerado errado, desde que estivessem pagando por isso.

Em âmbito jurídico, esse raciocínio também pode ser utilizado, por exemplo, no caso de aplicação de multas ambientais, cujo pagamento pode ser visto como um direito de poluir, assim como no caso do pagamento de multas fiscais, que, ao serem pagas, podem ser vistas como um direito ao descumprimento da legislação tributária. Nesse cenário, a desoneração fiscal dos que cumprem a legislação, ao invés de punir de forma mais rigorosa quem a descumpre, pode gerar maior adesão social, tal como o que ocorre na criação de um Cadastro Fiscal Positivo, por exemplo.

A segunda razão é que os incentivos e as punições reforçam ou revertem as inclinações morais e sentimentais do indivíduo, as quais podem ser incompatíveis com a escolha estimulada, resultando em conduta diversa da provável. Como exemplo, Hugo de Brito Machado Segundo cita o caso dos bombeiros de Nova York, que passaram a faltar mais depois de estabelecido que todos poderiam ausentar-se do serviço por até 15

¹⁶⁹ BOWLES, Samuel. **The moral economy: why good incentives are no substitute for good citizens**. New Haven: Yale University Press, 2016 *apud* SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, obra citada, 2018, páginas 650-652.

dias no ano, sem necessidade de apresentação de atestado médico. Nesse caso, a medida disseminou uma mensagem de desconfiança por parte dos superiores e comprometeu o sentimento dos que não faltavam por razões ideológicas.¹⁷⁰ Em âmbito tributário, a concessão de sucessivos programas de parcelamentos de débitos fiscais pode, por exemplo, contribuir para a perpetuação de uma cultura de inadimplimento e até mesmo alterar a moral fiscal daqueles que sempre cumpriram tempestivamente suas obrigações tributárias.

Já a terceira razão de insucesso dos incentivos decorre do estímulo da necessidade de autonomia do indivíduo cuja conduta se deseja estimular, o que faz com que o agente se sinta controlado por quem concede o incentivo, passando por isso a fazer o oposto do pretendido para se livrar da sensação de controle. É uma das explicações plausíveis para o fato de as crianças ajudarem menos os adultos quando estimuladas a fazê-lo por uma premiação específica.¹⁷¹ O excesso de obrigações acessórias, ainda que sob a concessão de alguma vantagem ao contribuinte, pode ser enquadrado nessa justificativa.

Ademais, tratar as pessoas como se elas fossem egoístas e pensassem, apenas, no que teriam a ganhar com suas condutas, pode fazer com que elas se comportem mais dessa maneira, comparativamente a um cenário sem incentivos. É o que ocorre quando a Administração Tributária age com base na repressão, na punição e na intimidação do contribuinte, estimulando um cenário de desconfiança mútua. Já quando o incentivo é alto demais, pode causar nervosismo e excesso de responsabilidade, ocasionando uma diminuição na qualidade do ato incentivado pelo aumento dos custos psicológicos envolvidos.¹⁷²

A aprovação dos incentivos e punições pelo grupo social no qual o sujeito está inserido também é de extrema relevância, tendo em vista a importância da reputação na vida das pessoas, o que pode ser realizado através de uma publicidade educativa que veicule informações de forma clara, simples e objetiva. No caso dos cigarros, por exemplo, a elevação da alíquota do IPI para acima dos 300% do valor do produto,

¹⁷⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, obra citada, 2018, página 651 *apud* BOWLES, Samuel. **The moral economy: why good incentives are no substitute for good citizens**. New Haven: Yale University Press, 2016.

¹⁷¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, obra citada, 2018, página 652.

¹⁷² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, obra citada, 2018, página 652 *apud* KAMENICA, Emir. **Behavioral economics and psychology of incentives**. Annual Review of Economics, v. 4, n. 1, 2012, página 434 e BOWLES, Samuel. **The moral economy: why good incentives are no substitute for good citizens**. New Haven: Yale University Press, 2016.

apesar de justificável, não foi suficiente, por si só, para a redução do tabagismo, ao passo que, quando associada a uma política pública contra o seu consumo, inclusive mediante aposição de fotografias repugnantes nas embalagens do produto, resultou em tendência de queda no seu consumo, isto é, de atingir a finalidade pretendida pelo Estado.¹⁷³

Nesse contexto, a concessão de prêmios não pecuniários aos que adotam a conduta incentivada, associado a formas de dar publicidade aos que agem de forma diversa, podem gerar impactos na reputação e no reconhecimento social do agente, tornando-o mais propenso a decidir de acordo com o desejado.¹⁷⁴

Esses fatos significam que incentivos e punições podem ser amplamente utilizados pelo legislador para estimular ou desestimular condutas consideradas respectivamente desejáveis ou indesejáveis, desde que consideradas as implicações psicológicas e comportamentais envolvidas no processo de escolha do agente, sob pena de possibilidade de inversão do resultado pretendido.

Em outras palavras, a percepção quanto ao ônus econômico e os sentimentos morais e éticos do agente, mesmo quando intuitivos, isto é, baseados no sistema 1, devem ser utilizados e estimulados de forma que atuem em prol do objetivo pretendido, em vez de mutuamente se excluírem.¹⁷⁵

Não se pretende, com isso, afirmar que os cidadãos se comportarão exatamente da forma sugerida nos estudos empíricos realizados sobre o tema, mas sim o de destacar que o conhecimento do comportamento humano aumenta a probabilidade de êxito do incentivo ou punição, ao contrário do que ocorre na adoção das premissas tradicionais da economia, que consideram o ser humano sempre capaz de tomar decisões racionais, pautadas numa relação de custo-benefício e utilidade, sem influência de sentimentos, vieses cognitivos, emocionais, morais e sociais.

Em âmbito tributário, oportuno salientar que, sempre que se conferir tratamento diferenciado, menos ou mais oneroso, a um grupo de contribuintes, é fundamental que se verifique se esse diferencial realmente conduzirá à finalidade anunciada, sob pena de

¹⁷³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, obra citada, 2018, página 655.

¹⁷⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, obra citada, 2018, páginas 650-652 *apud* BOWLES, Samuel. **The moral economy: why good incentives are no substitute for good citizens**. New Haven: Yale University Press, 2016.

¹⁷⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, obra citada, 2018, página 653.

ofensa à isonomia, aumento da percepção negativa dos contribuintes em relação à carga fiscal existente no Brasil e da probabilidade de participação em esquemas evasivos.

1.2.6.5 Demais incentivos

Além dos incentivos sutis e premiaiais, existem incentivos estatais que decorrem do da cultura, de padrões éticos e morais e do desenho institucional adotado por um país. A postura do Estado no desempenho das suas funções reflete direta ou indiretamente, positiva ou negativamente nas atitudes dos indivíduos, inclusive em relação ao adimplemento da sua carga tributária.

Assim, a tolerância em relação à corrupção, a gestão pública ineficiente, a baixa qualidade do gasto público, a falta de moralidade entre os entes federados, a concessão injustificada de benefícios fiscais e de sucessivos programas de parcelamento de débitos fiscais, a complexidade do Sistema Tributário Nacional, dentre outros, constituem incentivos negativos para o cidadão, que passa a agir de forma contrária ao bem comum, inclusive mediante a participação em esquemas evasivos.

Por outro lado, a adoção de medidas que as combatam, constitui incentivo positivo que contribuirá para a modificação da relação Fisco-contribuinte, para o aumento da consciência fiscal e da moral tributária do indivíduo, sendo as premissas da psicologia fiscal e da economia comportamental de necessária observância para maior probabilidade de êxito da Administração Tributária.

1.3 Contextualização e síntese

Em um cenário de baixa percepção positiva dos contribuintes e de evasão fiscal institucionalizada, a psicologia fiscal e a economia comportamental surgem como forma de auxiliar o Poder Público na implementação de medidas que efetivamente sejam capazes de atingirem seus objetivos, especialmente em relação à modificação do nível de consciência fiscal e de moral tributária do sujeito passivo das obrigações fiscais.

Trata-se, portanto, de uma releitura da sistemática de funcionamento do Direito Tributário, mormente no que tange à valoração das condutas, repercussão dos estímulos, investigação dos fatos, bem como da elaboração, interpretação e aplicação das normas jurídico-tributárias.

No Brasil, estudos empíricos demonstram que há uma predisposição para a prática de evasão fiscal no território nacional, o que está associado a níveis altos de distância de poder (PDI) e de aversão à incerteza (UAI), bem como a um nível baixo de individualismo (IND), isto é, a diversos aspectos culturais.

De acordo com as premissas da psicologia fiscal, há uma clara relação entre a cultura de uma sociedade, a postura dos indivíduos em relação às suas obrigações fiscais (mentalidade fiscal), a sua disciplina e moral fiscais, razão pela qual variam no tempo e no espaço. A atitude do indivíduo repercute na opinião pública, estando relacionada à justificativa de atuação estatal e da própria existência das leis fiscais.

A consciência tributária do cidadão também pode ser associada à sua profissão, grau de instrução e grupo social, bem como ao caráter geral do sistema tributário e ao êxito de determinados tributos. Já o conceito subjetivo de carga fiscal relaciona-se diretamente ao seu grau de informação, podendo gerar insegurança, confusão em caso de imperceptibilidade da sua incidência.

De uma forma geral, a moral fiscal está abaixo da moral tributária, sendo o delito fiscal visto com certa indiferença pela opinião pública, isto é, a infração tributária é considerada inerente e muitas vezes indispensável ao exercício de atividade econômica. Trata-se de um problema causado especialmente pela falta de educação fiscal consistente, falha quantitativa ou qualitativa na divulgação de informações relevantes para o contribuinte e pelo desgaste na relação fisco-contribuinte.

Um alto nível de confiança no Estado, de identificação com o país, a percepção de um nível de cumprimento fiscal elevado e a existência de normas sociais de adimplemento tributário são indispensáveis para que os custos psicológicos do não cumprimento da norma tributária se reduzam. Por outro lado, a falta de distribuição equitativa da carga fiscal, dos serviços e dos bens disponibilizados pelo Estado e o alto índice de corrupção, dentre outros fatores, podem tornar a evasão fiscal justificável.

De acordo com as premissas da economia comportamental, a racionalidade do ser humano é limitada e está sujeita a muitas influências no processo decisório, inclusive em âmbito tributário, tais como heurísticas e vieses (aversão à perda, *status*

quo, efeito dotação, viés da confirmação, contas mentais, força de vontade, abatimento hiperbólico, sobrecarga de escolhas, sobrecarga de informações, viés de disponibilidade, viés da representação, ancoragem e ajustes e aprovação social), o que resulta, muitas vezes, na tomada de decisões impulsivas e/ou irracionais, estimuladas pelo acionamento do sistema 1. A concessão de incentivos (sutis ou premiais) e de sanções podem auxiliar na tomada de decisões intuitivas em conformidade com o interesse público, desde que consideradas as variáveis comportamentais existentes.

A concessão de incentivos e o estabelecimento de sanções como forma da neutralização dos efeitos das heurísticas e vieses, bem como a criação de políticas públicas de acionamento e aperfeiçoamento do sistema racional do contribuinte devem, portanto, ser utilizadas conjuntamente com os métodos tradicionais existentes na identificação e análise dos incentivos negativos que contribuem para a perpetuação da cultura de evasão fiscal no Brasil, bem como na busca de soluções para a modificação do atual desenho institucional brasileiro, conforme será demonstrado nos capítulos subsequentes.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E ASPECTOS NEGATIVOS QUE INCENTIVAM O COMPORTAMENTO EVASIVO DOS CONTRIBUINTES

2.1 O Estado Fiscal brasileiro

Os Estados Fiscais são aqueles que dependem da arrecadação tributária para custear suas atividades¹⁷⁶, onde o tributo é visto como preço da liberdade¹⁷⁷ e considerado a principal fonte de obtenção de recursos públicos¹⁷⁸. De acordo com Klaus Tipke¹⁷⁹: “Sem impostos e contribuintes ‘não há como construir um Estado’, nem o Estado de Direito, nem muito menos algum Estado Social”.

Como bem esclareceu Pscheidt¹⁸⁰:

A ideia de um Estado Fiscal representa o reconhecimento da livre disponibilidade econômica dos particulares, induzindo que se permita, com maior amplitude possível, a livre decisão do indivíduo em todos os domínios da vida, e que a limitação dessa liberdade de decisão apenas admitida quando, do seu exercício sem entraves, resultem danos para a coletividade, ou quando o Estado tenha de tomar precauções para que se possa conservar e manter essa mesma liberdade de decisão.

Segundo Ricardo Lobo Torres¹⁸¹, o Estado Fiscal passou por três fases distintas. Na primeira fase, assumiu a função de Estado Liberal Individualista, nele prevalecendo a ideia de liberdade individual, influenciada pelo liberalismo¹⁸² dos séculos XVIII e XIX, reservando-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se

¹⁷⁶ REALE, Miguel. **Teoria Tridimensional do Direito**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, página 76.

¹⁷⁷ BUCHANAN, James. **The Limits of Liberty**. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, página 112. Segundo o autor, parcela da liberdade não prevista no pacto constitucional é perdida através da tributação.

¹⁷⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, página 01.

¹⁷⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, página 13.

¹⁸⁰ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. **Sistema Tributário Nacional, Justiça Fiscal e a Economia Comportamental**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2018, página 255.

¹⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários, Volume II**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, páginas 68-85.

¹⁸² O liberalismo incorporou diversas ideias do período iluminista. Valorizava-se a riqueza e o trabalho como elementos para a conquista da liberdade e felicidade. Os juristas defendiam a separação de poderes, a representação, os direitos da liberdade e a limitação do poder do Estado e os economistas, a liberdade de iniciativa, os empréstimos, os incentivos fiscais e a industrialização. No Brasil, o liberalismo passou por fase importante através da obra de Rui Barbosa.

transferem do clero e da nobreza para o cidadão. O exercício do poder tributário sobre parcela não excluída pelo pacto constitucional adquire a característica de preço da liberdade. O imposto incide sobre a riqueza obtida pela livre iniciativa do indivíduo, mas nos limites do consentimento do cidadão. A liberdade individual, em suas relações com o tributo, envolve as noções de igualdade e justiça, identifica-se com a legalidade, fundamenta-se na representação e às vezes aparece mesclada com a ideia de felicidade.

Em sua segunda fase, de 1919 a 1989, aproximadamente, o Estado Fiscal passa a ser considerado como Estado do Bem Estar Social, no qual a garantia de direitos, inclusive sociais, passaram a ter papel central. Há uma inflexão no discurso de liberdade, que perde substância para se confundir com a justiça material, da mesma forma que os direitos da liberdade deixam de se distinguir dos direitos sociais. Passa a existir a Liberdade PARA, isto é, uma a liberdade positiva, com garantia de direitos, inclusive sociais para todos e não mais uma liberdade DE, para a proteção contra as constrações do Estado. A ideologia da liberdade aparece vinculada à ideia de justiça social.

A terceira fase corresponde ao Estado Democrático Fiscal, também conhecido como Estado Pós-Positivista ou Estado da Sociedade de Risco, que se firma após a queda do muro de Berlim, no qual a liberdade passa a ser vista como igual liberdade, marcando o retorno da discussão sobre os valores e estando associada à ideia de justiça. A liberdade adquire feição de igualdade e se caracteriza como a liberdade que se aproxima da justiça na mesma equação valorativa. A concepção da igual liberdade¹⁸³ marca o momento da retomada da discussão sobre os valores, com a reaproximação entre o direito e a ética e com a recuperação da importância da filosofia política.

O Estado Democrático Fiscal desenvolve-se em um ambiente globalizado, de alta competitividade e cobrança por resultados, caracterizado pela ampla mobilidade do capital e pela concorrência fiscal prejudicial entre os países. No atual Estado Fiscal brasileiro, há previsão constitucional expressa de garantia à livre iniciativa (artigo 1º,

¹⁸³ Segundo Ricardo Lobo Torres, a ideia de igual liberdade, principalmente em suas projeções para o campo da liberdade fiscal, foi desenvolvida a partir das contribuições dos autores responsáveis pelo o que se passou a considerar como a virada kantiana, isto é, o retorno das ideias de Kant, com nova compreensão do imperativo categórico e das relações entre direito e moral. São eles, principalmente, Rawls, Buchanan e Dworkin. A liberdade e a justiça participam da mesma equação valorativa, sendo a liberdade essencial a qualquer processo no qual a igualdade é definida e segura. Do ponto de vista tributário, Dworkin vai concluir que a progressividade do tributo não invade a liberdade, eis que relacionada à justa distribuição da propriedade.

inciso IV), a qual deve ser exercida observando-se os valores sociais do trabalho; à livre concorrência (artigo 170, inciso IV) à propriedade privada (artigo 5º, inciso XXII, artigo 170, inciso II), cujo exercício deve observar a função social da propriedade, os direitos ambientais e do consumidor (artigo 170, incisos II, V e VI) e à dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III). Estabeleceu-se como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º, inciso I), a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais (artigo 3º, inciso III c/c artigo 170, VII).

Trata-se, portanto, de um Estado que possui características de *Welfare State*, com ampla proteção de direitos sociais, e de Estado Liberal, com ampla garantia da liberdade e da propriedade privada, cujas necessidades são custeadas primordialmente através dos tributos, em especial através do recolhimento de impostos, taxas e contribuições.

2.2 Evolução Histórica do Sistema Tributário Nacional

Após a colonização do Brasil, em 1500, o Direito Português passou a ser integralmente aplicado em território brasileiro e, em âmbito tributário, os principais objetivos eram o de arrecadar tributos para cobrir os gastos da Coroa portuguesa com as expedições colonizadoras, proteger a costa brasileira e gerar lucro. Nessa época, não havia um sistema tributário organizado, nem tampouco o respeito a princípios hoje consagrados, tais como a razoabilidade, a igualdade e a capacidade contributiva.¹⁸⁴

No período Pré-Colonial (1500-1530), a primeira forma de tributação recaiu sobre a extração de pau-brasil, através de pagamento por arrendamento daqueles que detinham a concessão da Coroa para o exercício dessa atividade extrativista, bem como na obrigação de defesa das terras com a construção de edificações no litoral, como espécie de tributação indireta.¹⁸⁵

¹⁸⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969**. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, página 33.

¹⁸⁵ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, páginas 36-37.

No período Colonial (1530-1808), com o desenvolvimento de diversas atividades comerciais e a instituição das Capitanias Hereditárias, diversos tributos passaram a ser instituídos, tais como: (i) os direitos de entrada, imposto sobre a circulação de mercadorias, incidentes sobre o seu ingresso nas regiões da Coroa por suas fronteiras; (ii) a quinta real ou vintena, incidente sobre produtos vitais do sistema comercial luso-brasileiro, tais como pau-brasil, especiarias, fumo, açúcar e pescado; (iii) os direitos de portagem nos rios, incidente sobre a navegação; (iv) as quintas (20%) de outo e diamantes; (v) dízimos eclesiásticos, no valor de 10% sobre todas as rendas, ganhos e lucros dos serviços e negócios, equivalentes ao imposto sobre a renda de hoje; (vi) a finta para custear as obras; (vii) a barcaçagem, incidente sobre a passagem nos rios; (viii) a redízima, incidente sobre a dízima já cobrada¹⁸⁶.

Esse período caracterizou-se pela falta de equilíbrio na atividade tributante da Metrópole, pela insegurança jurídica decorrente de abusos na exigência dos tributos e pela má distribuição tributária em inúmeras bases de incidência, cujo critério visava unicamente a arrecadação, desconsiderando-se a capacidade contributiva dos colonos.¹⁸⁷

De 1808, com a transferência da família real para o Brasil e, conseqüentemente, com o aumento das despesas estatais, houve significativo acréscimo no montante tributário que passou a ser exigido do contribuinte, mediante a instituição do imposto sobre as importações e do imposto do selo, bem como através da regulamentação do imposto predial. Eram cobrados, outrossim, a contribuição de polícia, a pensão para a capela imperial, o imposto de sisa, a meia sisa dos escravos, a décima sobre legados e heranças, dentre outros¹⁸⁸.

Segundo Alvaro Luiz Coelho, no período Imperial, o que se destaca é a guerra fiscal então existente entre o Poder Central e as Províncias, as quais se sobrepunham à competência daquele gerando casos de dupla ou até de tripla tributação. Pouco antes da proclamação da República, as receitas fiscais do Império eram concentradas na tributação sobre o consumo, destacando-se os tributos sobre o comércio exterior.¹⁸⁹

¹⁸⁶ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos, obra citada, 2000, páginas 102, 105, 111, 112, 114, 115 e 134; SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Um perfil da administração tributária**. Resp. Andréa Teixeira Lemgruber. Brasília: Escola da Administração Fazendária, 1995, página 9.

¹⁸⁷ COELHO, Alvaro Luiz. **Um histórico sobre a tributação no Brasil**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.3, n.1-2, jan/dez. 2016, páginas 34 e 35.

¹⁸⁸ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos, obra citada, 2000, página 43.

¹⁸⁹ COELHO, Alvaro Luiz. Obra citada, 2016, páginas 34 a 36.

Com a independência do Brasil, em 1822, as receitas tributárias passaram a permanecer em território brasileiro, foi criado o imposto de indústria e profissões, o imposto sobre vencimentos e o imposto sobre a exportação, tendo sido estabelecido no artigo 179, XV, da Carta outorgada em 1824, o início do respeito à capacidade contributiva¹⁹⁰. Até a Proclamação da República, em 1889, houve um esboço da sistematização tributária, mediante descentralização e discriminação das receitas tributárias entre o Governo Central, as Províncias e os Municípios.¹⁹¹

Após a Proclamação da República, o sistema tributário nacional passou a ser regulado pela Constituição Federal de 1891, contendo normas limitadoras ao poder de tributar e referentes à repartição de competências tributárias. Em 1922, criou-se o imposto sobre a renda, sendo que até a década de 1930, o imposto de importação era a principal fonte de arrecadação da União, assim como a tributação sobre a exportação era para os Estados.¹⁹²

Na Constituição Federal de 1934, ocorreram modificações no sistema tributário brasileiro, especialmente no que tange à repartição de receitas entre os entes federados. Na Constituição de 1937 foi mantido em seu texto a estrutura tributária anterior e na Constituição de 1946 houve alteração da estrutura de distribuição de rendas entre os entes federados, o que deu origem ao sistema de transferências e repasses da arrecadação tributária. Durante o Regime Militar, instaurado em 1964, foi realizada uma reforma tributária por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965, a fim de aumentar as receitas fiscais.

Em 1966, foi instituído o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), o qual foi recepcionado pela Carta Magna de 1988 com *status* de lei complementar¹⁹³, a fim de cumprir o disposto no artigo 146 da CR/88. Nos arts. 9º ao 15, o CTN regula as limitações ao Poder de Tributar (art. 146, II), explicitando a maioria dos princípios constitucionais tributários bem como regulando os requisitos para o gozo das imunidades constitucionalmente previstas. Do art. 16 ao art. 95, o CTN disciplinou as espécies tributárias, bem como as hipóteses de incidência dos impostos

¹⁹⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**, 7ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, página 192.

¹⁹¹ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos, obra citada, 2000, páginas 207 e 208.

¹⁹² ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, página 58.

¹⁹³ OLIVEIRA, Regis Fernandes, obra citada, 2015, página 194.

discriminados na Constituição (art. 146, III, *a*), com isso, também dispendo sobre conflitos de competência tributária (art. 146, I). Cumpre observar que o ISS e o ICMS não estão regulados pelo CTN, mas sim, pelo DL nº 406, de 1968, que foi recepcionado pela CR/88 com *status* de lei complementar, pela LC nº 116, de 2003, no caso do ISS, e pela LC nº 87, de 1996, no caso do ICMS, sendo oportuno esclarecer, outrossim, que o Código Tributário Nacional não pode instituir o tributos, pois esta tarefa é exclusiva do legislador ordinário.

Verifica-se, portanto, que o Sistema Tributário Nacional tem mantido uma tendência histórica de adoção de número expressivo de tributos, os quais são mal distribuídos entre os diversos setores econômicos, sem preocupação com a simplicidade¹⁹⁴, contribuindo para a formação de uma cultura de evasão no Brasil.

2.3 O Sistema Tributário Nacional na Constituição da República de 1988

O Sistema Tributário Nacional pode ser conceituado como o conjunto de normas e princípios previsto na Constituição da República de 1988 e na legislação infraconstitucional, a fim de regular o meio pelo qual o Estado obtém recursos para custear as suas atividades previstas constitucionalmente.

No Brasil, houve a chamada Constitucionalização do Direito Tributário, tendo o Constituinte estabelecido na Carta Magna de 1988 um verdadeiro Sistema Constitucional Tributário, isto é, um subsistema constitucional no trato da matéria tributária, disciplinando sobre as regras de competência tributária (regras de estrutura), as regras e princípios limitadores do exercício de imposição tributária e as regras acerca da partilha do produto da arrecadação dos tributos¹⁹⁵.

Ao contrário do ocorrido na maioria dos países, onde a matéria tributária não é tratada constitucionalmente ou merece tratamento diminuto, a exemplo do que ocorre

¹⁹⁴ COELHO, Alvaro Luiz. Obra citada, 2016, página 47.

¹⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário**. Ed. Forense, 9ª ed., p. 03.

com a Constituição dos Estados Unidos da América, no Brasil a constitucionalização do Direito Tributário é característica histórica, que remonta à Constituição de 1891.¹⁹⁶

O Sistema Normativo Tributário é o conjunto de normas que regem as relações jurídicas de natureza tributária de forma hierarquizada, sendo as normas jurídicas constitucionais seu fundamento de validade, ou seja, encontrar-se-á na Constituição o fundamento de validade de todo o ordenamento infraconstitucional que trata da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Em outras palavras, a Constituição da República de 1988 representa a fonte formal soberana do Direito Tributário e o fundamento de validade do Sistema Tributário Nacional. No Brasil, o Sistema Tributário é rígido e analítico, já que a Carta Magna dispôs pormenorizadamente sobre matéria tributária, isto é, analisando de forma detalhada a sua disciplina a ponto de o legislador infraconstitucional só poder instituir os tributos nela previstos e segundo suas estritas determinações.

No Estado Democrático de Direito plasmado na supremacia da Constituição, os tributos são cobrados mediante lei formal e emanada do agente político constitucionalmente competente, devendo observar os limites e princípios estabelecidos na Carta Magna. As regras de conduta, denominadas regras de competência tributária, estão previstas constitucionalmente nos arts. 145, 147 a 149, 153 a 156 e são instrumentos através dos quais a Carta Maior delimita a atuação tributária de cada ente político, não podendo estes criarem tributos que não estejam enquadrados nas hipóteses estabelecidas nestes dispositivos constitucionais.

No artigo 150 da CR/88, bem como em outros dispositivos constitucionais, foram estabelecidos diversos princípios, isto é, obstáculos dirigidos ao legislador infraconstitucional em sua atuação tributária legiferante, tais como a anterioridade, a irretroatividade e a capacidade contributiva, orientando-no na instituição de tributos, mediante respeito ao regime político adotado, aos direitos e garantias individuais e aos valores eleitos pelo Constituinte.

Além disso, no Sistema Constitucional Tributário do Brasil, há regras constitucionais que obstaculizam o exercício da competência tributária em relações a certos bens, pessoas e fatos valorizados pela própria Constituição, seja delimitando o

¹⁹⁶ PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, página 76.

campo de atuação impositiva de cada pessoa política, seja prevendo princípios e imunidades que vinculam o legislador tributário a respeitar certos valores prestigiados pelo Constituinte.

Assim, em matéria tributária, o legislador constituinte derivado não poderá alterar o núcleo imutável das garantias individuais consagradas por princípios constitucionais tributários, tais como legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade, vedação ao confisco, etc., bem como as regras de competência tributária ou de imunidade recíproca que possam representar violação à forma federativa do Estado e, nem tampouco, dispositivos constitucionais que consagrem o princípio da tripartição dos Poderes.

O Congresso Nacional, no exercício de sua atividade constituinte derivada e no desempenho de sua função reformadora, está juridicamente subordinado a decisão do poder constituinte originário que, a par de restrições de ordem circunstancial, inibitórias do poder reformador, nos termos do artigo 60, § 1º da Lei Maior, havendo, portanto, um núcleo temático intangível e imune à ação revisora da instituição parlamentar.

A Carta Magna de 1988 estabeleceu um rol de cinco espécies tributárias¹⁹⁷: impostos (artigos 153, 154, 155 e 156), taxas (artigo 145, inciso II), contribuições de melhoria (artigo 145, inciso III), empréstimos compulsórios (artigo 148) e contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas - artigo 149, contribuições para o custeio do regime próprio de previdência dos servidores públicos - artigo 40 c/c artigo 149 e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - artigo 149-A), para o custeio das atividades estatais no nível federal, distrital, estadual e municipal.

¹⁹⁷ A doutrina diverge quanto à classificação das espécies tributárias autônomas, havendo quem defenda: a corrente bipartida, na qual apenas os impostos e taxas seriam espécies tributárias autônomas; a corrente tripartite, que confere autonomia aos impostos, taxas e contribuição de melhoria; a corrente quadripartida, que acrescenta o empréstimo compulsório como categoria autônoma; a corrente quinquipartida, para a qual existem cinco categorias tributárias autônomas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições. Adotar-se-á no presente trabalho a corrente quinquipartida, adotada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme excerto do Voto do Relator no RE 146.733, Ministro Moreira Alves: “De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais econômicas. Sobre a classificação das espécies tributárias, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos – Teoria Geral e Espécies**. Rio de Janeiro: Impetus, 2013, páginas 8-17.

A Constituição da República estabeleceu como impostos federais (art. 153): (i) importação de produtos estrangeiros, (ii) exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, (iii) renda e proventos de qualquer natureza, (iv) produtos industrializados, (v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, (vi) propriedade territorial rural e (vii) grandes fortunas; como impostos estaduais (art. 155): (i) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, (ii) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e (iii) propriedade de veículos automotores; e como impostos municipais (art. 156): (i) propriedade predial e territorial urbana, (ii) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e (iii) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II. Os impostos residuais e extraordinários, previstos no artigo 154, assim como os empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148, e as contribuições especiais (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas), previstas no artigo 149, *caput*, são de competência da União, salvo a contribuição para o custeio do regime próprio de previdência dos servidores públicos (artigo 149, parágrafo único), que é de competência de todos os entes federados, assim como as taxas e as contribuições de melhoria, desde que observados os requisitos constitucionais previstos nos artigos 145, incisos II e III. A contribuição para o custeio da iluminação pública (artigo 149-A) é de competência municipal. A tabela abaixo resume as competências tributárias estabelecidas na Lei Maior de 1988:

Tabela – Competências próprias estabelecidas na CR/88

UNIÃO	ESTADOS/DF	MUNICÍPIOS/DF
Impostos sobre: I - Importação de produtos estrangeiros; II- Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou	Impostos sobre: I – Transmissão <i>causa mortis</i> e doação de quaisquer bens ou direitos; II – Operações relativas à circulação de mercadorias	Impostos sobre: I – Propriedade predial e territorial urbana; II – Transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens

nacionalizados; III – Renda e proventos de qualquer natureza; IV–Produtos Industrializados; V – Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – Propriedade Territorial Rural; VII – Grandes fortunas; VIII – Extraordinários; IX – Residual.	e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III – Propriedade de veículos automotores.	imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
Contribuição para servidores	Contribuição para servidores	Contribuição para servidores
Empréstimos Compulsórios	X	X
Contribuições: I - Melhoria; II – Sociais; III – Intervenção no domínio econômico; IV – Interesse das categorias profissionais ou econômicas.	Contribuições de melhoria	Contribuições de melhoria
Taxa de polícia/serviços	Taxa de polícia/serviços	Taxa de polícia/serviços
X	X	Contribuição de iluminação

Fonte: PSCHEIDT, obra citada, 2018, página 40 (adaptado)¹⁹⁸.

¹⁹⁸ Em que pese o autor defender que o pedágio é taxa, atualmente prevalece a orientação de que o pedágio tem natureza jurídica de preço público, por não ser cobrado compulsoriamente, isto é, por ser pago apenas mediante o uso voluntário do serviço. Sobre o tema, ver: ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, página 388.

Há, outrossim, a classificação doutrinária em tributos vinculados e não vinculados a uma contraprestação estatal específica, isto é, que beneficia diretamente o contribuinte. Somente os impostos possuem seu fato gerador não vinculados à referida contraprestação, sendo o produto da sua arrecadação utilizado para financiar as despesas públicas de caráter geral, conforme tabela abaixo:

Tabela – Classificação dos tributos na Constituição da República de 1988

VINCULADOS	NÃO VINCULADOS
Taxas de polícia e de serviço Empréstimos Compulsórios ¹⁹⁹ Contribuições de melhoria Contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; Contribuição para o custeio de iluminação pública.	Impostos

Fonte: PSCHEIDT, 2018, página 42 (adaptado).

Como visto, o Sistema Tributário brasileiro é *sui generis*, especialmente pela forte constitucionalização do Direito Tributário, pelas peculiaridades do federalismo no Brasil, que possui quatro entes federados autônomos e um detalhado sistema constitucional de atribuição de competências, além de cem subespécies de tributos e inúmeras normas jurídico-tributárias, que se reunidas, segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), resultariam em um livro contendo mais de cento e dez milhões de páginas.²⁰⁰

¹⁹⁹ Só possuem vinculação na origem, conforme disposto no artigo 148 da CR/88. Nesse sentido, ABRAHAM, Marcus, obra citada, 2018, página 47.

²⁰⁰ PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, páginas 74, 75 e 78.

2.4 Federalismo Fiscal e Tributário brasileiro: breve panorama

O Brasil desde a Constituição de 1891 é um Estado Federal, onde não há soberania²⁰¹ dos seus entes integrantes, mas sim autonomia²⁰² política e administrativa de cada ente integrante. Esse modelo teve origem no Direito estadunidense, em decorrência do processo pelo qual as treze colônias formaram os Estados Unidos da América, em 1787, ou seja, através da união de entes autônomos, que se reuniram em prol de interesses comuns (federalismo por agregação), ao contrário do ocorrido no Brasil, onde a federação resulta da descentralização de um Estado Unitário previamente existente, resultando em entes dotados de autonomia política (federalismo por desagregação).²⁰³

Na Federação brasileira, portanto, existe a soberania do Estado Federal, a descentralização do poder mediante autonomia dos Estados-membros, a existência de Constituição Federal como fundamento de validade das ordens jurídicas estaduais e municipais, a distribuição constitucional de competências de forma sistemática e harmônica, a indissolubilidade do pacto federativo e a centralização da solução de conflitos, admitindo-se a possibilidade de intervenção federal.²⁰⁴

Pelo princípio federativo, não devem os Municípios qualquer obediência à União Federal ou aos Estados-Membros quando legislarem acerca de matérias a eles reservada, o mesmo ocorrendo com os Estados em relação à União e aos próprios Municípios. A característica principal desta forma de governo é, portanto, a delimitação constitucional das competências entre as unidades da Federação e a autonomia destas unidades no exercício das competências fixadas na Carta Maior.

O artigo 18 da Carta Magna de 1988 estabelece que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”, não deixando dúvida que o Estado Federal Brasileiro compreende a união das pessoas

²⁰¹ No presente estudo, o termo soberania é utilizado como poder de autodeterminação plena, não condicionado a nenhum outro, externo ou interno.

²⁰² No presente estudo, o termo autonomia é utilizado como capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competência determinado pelo poder soberano.

²⁰³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, páginas 847-848.

²⁰⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Obra citada, 2012, páginas 856-860.

políticas autônomas constitucionalmente reconhecidas, isto é, a União Federal, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios, sem que haja subordinações entre estas unidades federativas, tendo em vista o princípio constitucional implícito da isonomia dos entes federados.

No federalismo brasileiro²⁰⁵, a Lei Maior determinou no artigo 21 as atribuições administrativas privativas da União; no artigo 30 estabeleceu as dos Municípios, reservando aos Estados competência administrativa remanescente, a teor do disposto no artigo 21, § 1º; no artigo 23, foram estabelecidas as competências administrativas comuns dos entes federados e no artigo 24, arroladas as competências legislativas concorrentes, reservando-se à União a competência apenas para o estabelecimento de normas gerais, o que não exclui a competência suplementar dos Estados, nos termos do artigo 24, §§ 1º e 2º.

Para o exercício pleno dessas atividades, que visam atender as necessidades públicas, os direitos do cidadão, a redução das desigualdades sociais e para a garantia da autonomia dos entes federados, o Constituinte estabeleceu fontes próprias de recursos financeiros, provenientes da partilha patrimonial de bens públicos e recursos naturais, da competência tributária concorrente para a instituição, da cobrança de tributos conforme previsto nos artigos 145 e seguintes da CR/88 e através de transferências financeiras com base em um sistema de repartição das receitas tributárias, nos termos dos artigos 157 a 159 da CR/88.

2.5 A repartição das Receitas Tributárias

A fim de garantir a autonomia financeira dos entes federados, o Constituinte estabeleceu duas formas de distribuição das receitas tributárias: a distribuição de competências tributárias e as participações dos entes menores na arrecadação tributária dos entes maiores.

²⁰⁵ Há críticas na doutrina acerca da concentração de poder fiscal em favor da União, tendo em vista o aumento da sua arrecadação por meio de contribuições de competência da União, criação e perpetuação do mecanismo da DRU, dentre outros. Sobre o tema, ver ABRAHAM, Marcus, obra citada, 2018, páginas 67 e 68.

No que tange à distribuição de competências tributárias, verifica-se que se tratam de autorizações legislativas para que os entes federados instituam e arrecadem tributos próprios. Como visto no tópico 2.3, a Carta Magna de 1988 estabeleceu um rol taxativo de espécies tributárias que podem ser instituídos pelo Estado. São elas: os impostos (artigos 153, 154, 155 e 156), as taxas (artigo 145, inciso II), as contribuições de melhoria (artigo 145, inciso III), os empréstimos compulsórios (artigo 148) e as contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas - artigo 149, contribuições para o custeio do regime próprio de previdência dos servidores públicos - artigo 40 c/c artigo 149 e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - artigo 149-A).

Nesse contexto, autorizou a criação dos seguintes impostos pela União (art. 153): (i) importação de produtos estrangeiros, (ii) exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, (iii) renda e proventos de qualquer natureza, (iv) produtos industrializados, (v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, (vi) propriedade territorial rural e (vii) grandes fortunas. Em relação aos Estados, autorizou expressamente a instituição dos seguintes impostos estaduais (art. 155): (i) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, (ii) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e (iii) propriedade de veículos automotores; Já quanto aos Municípios, foi permitido o estabelecimento dos seguintes impostos municipais (art. 156): (i) propriedade predial e territorial urbana, (ii) transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e (iii) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II. Cabe esclarecer, outrossim, que os impostos residuais e extraordinários, previstos no artigo 154, assim como os empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148, e as contribuições especiais (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas), previstas no artigo 149, *caput*, são de competência da União, salvo a contribuição para o custeio do regime próprio de previdência dos servidores públicos (artigo 149, parágrafo único), que é de competência de todos os entes federados, assim como as taxas e as contribuições de melhoria, desde que observados os requisitos constitucionais previstos nos artigos 145, incisos II e III. Já a contribuição para o custeio da iluminação pública (artigo 149-A) é de competência municipal.

Além disso, como forma de garantir maior equilíbrio financeiro vertical entre as unidades federativas, o Constituinte estabeleceu mecanismos de participações sobre a arrecadação de tributos alheios, por meio das quais os entes menores recebem dos entes maiores parcelas das receitas fiscais por estes arrecadas. Assim, parte da receita tributária da União é distribuída para Estados, Distrito Federal e Municípios, ao passo que parcela da receita tributária dos Estados é distribuída para os Municípios situados em seu território. Trata-se, portanto, de uma redistribuição dos recursos tributários arrecadados pelos entes maiores, mais autossuficientes, em benefícios os entes menores, mais dependentes econômica e financeiramente, conforme previsto nos artigos 157 a 162 da Constituição da República.²⁰⁶

As participações sobre a arrecadação de tributos alheios podem ser diretas ou indiretas. Serão diretas quando a transferência dos valores devidos for realizada sem intermediários e de forma incondicionada, nos termos dos artigos 157 e 158 da Lei Maior, que dispõem da seguinte forma: *(i)* pertence aos Estados e ao Distrito Federal, a receita arrecadada com o Imposto de Renda (IR) incidente na fonte sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, tanto a funcionários e servidores públicos como aos prestadores de serviços em geral, por esses entes constitucionais, por suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I); *(ii)* pertence aos Municípios, a receita arrecadada com o Imposto de Renda (IR) da União Federal, incidente na fonte sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, tanto a funcionários e servidores públicos como aos prestadores de serviços em geral, por esses mesmos entes constitucionais, por suas autarquias ou pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 158, I); *(iii)* pertencem aos Estados e ao Distrito Federal, 20% da arrecadação com eventuais impostos residuais da União Federal, estabelecidos na forma do art. 154, I (art. 157, II); *(iv)* pertencem aos Municípios, 50% da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência da União Federal, relativamente aos imóveis situados em seus respectivos territórios, podendo o percentual ser de 100% na hipótese de os Municípios optarem por fiscalizar e cobrar diretamente o imposto dos imóveis neles situados, na forma do art. 153, §4º, III (art. 158, II); *(v)* pertencem aos Municípios, 50% do produto da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência dos Estados, relativamente aos veículos licenciados em seus respectivos territórios (art. 158, III); *(vi)* pertencem aos Municípios,

²⁰⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Receita Pública**. Páginas 7 e 8. Disponível em: <https://www.academia.edu/11727171/Receita_P%C3%BAblica>. Acesso em 07 de outubro de 2018.

25% do produto da arrecadação do Imposto sobre as operações relativas a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), maior imposto dos Estados, conforme os critérios de valor adicionado das operações que ocorrerem em seus territórios (art. 158, IV, § único).²⁰⁷

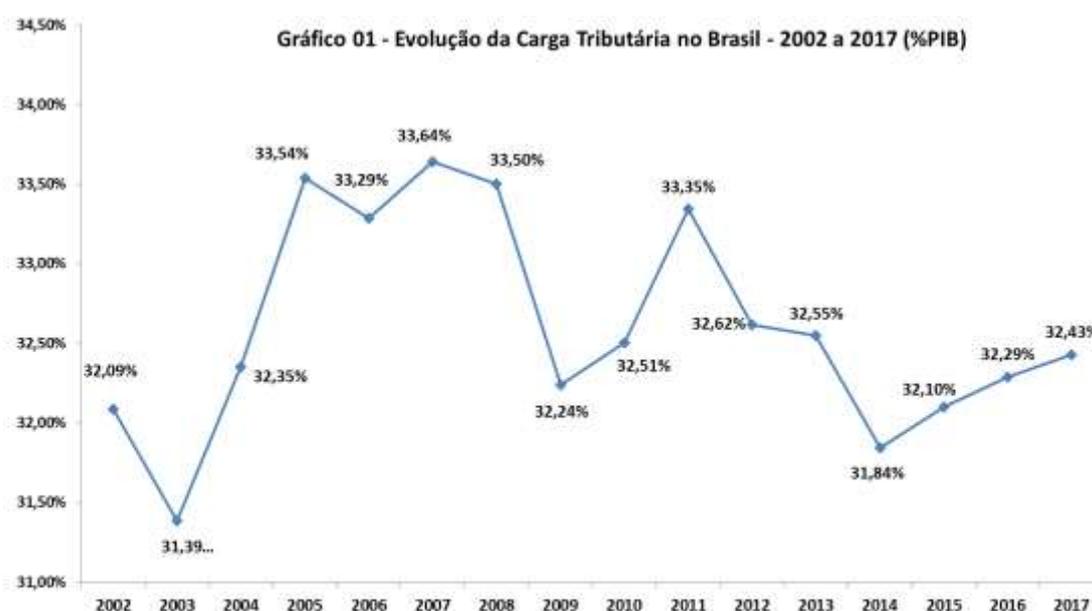
Já nas participações indiretas, onde o repasse é realizado através de Fundos Especiais de Participação, são condicionadas, já que existe uma vinculação das receitas transferidas a determinadas despesas ou órgãos, sujeita a um controle posterior pelo Tribunal de Contas da União. Nesse caso, o Fundo de Participação terá funções relacionadas ao cálculo do valor devido e a sua transferência para o ente beneficiário. Essa modalidade de participação está prevista constitucionalmente no artigo 159, que prevê um sistema de redistribuição de receitas tributárias da União nos seguintes termos: *(i)* 48% do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda (IR) (excluída a parcela correspondente aos Estados e Municípios a título de participação direta) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da seguinte forma: **a)** 21,5% para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) (art. 159, I, *a*); **b)** 22,5% para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) (art. 159, I, *b*); **c)** 3% para aplicação em programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país (art. 159, I, *c*); **d)** mais 1% para o Fundo de Participação dos Municípios a ser entregue nos primeiros dez dias de dezembro de cada ano (art. 159, I, *d*, §1º); *(ii)* 10% do produto da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para os Estados e o Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações e limitados, para cada ente, ao percentual máximo de 20% do valor a ser distribuído, devendo esses redistribuir, aos seus respectivos Municípios, 25% dos recursos que lhes serão transferidos (art. 159, II, *a*, §§ 2º e 3º); *(iii)* 29% do produto da arrecadação da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico (CIDE) de que trata o art. 177, §4º (CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool combustível) para os Estados e o Distrito Federal, devendo esses redistribuir, aos seus respectivos Municípios, 25% dos recursos que lhes serão transferidos; esses recursos devem ser destinados exclusivamente para o financiamento de programas de infraestrutura de transportes¹⁴ (art. 159, III, §4º c/c art. 177, §4º, II, *c*).²⁰⁸

²⁰⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Obra citada, Páginas 8-9.

²⁰⁸ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Obra citada, Páginas 9-10.

2.6 Carga Fiscal no Brasil (Pressão Fiscal²⁰⁹)

Segundo dados da Receita Federal do Brasil²¹⁰, em 2017, a carga tributária apresentou aumento pelo terceiro ano consecutivo, atingindo o patamar de 32,43% do PIB, conforme o gráfico abaixo, o qual apresenta a evolução da Carga Tributária brasileira em percentual do PIB para o período de 2002 a 2017:



Fonte: Receita Federal do Brasil (2018).

Quanto à distribuição da carga tributária entre os três níveis da Federação, verifica-se que a União é a responsável pela sua maior parcela, representando 68,02%

²⁰⁹ Segundo Lucien Mehl, a pressão fiscal pode ser conceituada como a relação existente entre a exação fiscal suportada por uma pessoa física, um grupo social ou uma coletividade territorial e a renda da qual dispõem. Depende principalmente das estruturas político-econômicas e determinadas estruturas sociais (mentalidade e comportamento). MEHL, Lucien. **Elementos de Ciência Fiscal**. Barcelona: Bosch, 1964, página 226. No presente estudo, o termo “pressão fiscal” foi utilizado como sinônimo de “carga fiscal”, que corresponde à razão entre o total dos tributos arrecadados pelas três esferas de governo (União, Estados e Municípios), bem como pelas entidades do Sistema S (SESI, SENAI, SEBRAE, SENAC, etc.) e pelo Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), e o produto interno bruto (PIB), nos termos da Nota Técnica Conjunta nº 03/2016/CESEF/STN, de 31 de março de 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+Tecnica+Carga+Tribut%C3%A1ria+2015.pdf/3ebc2bba-e395-4e96-8624-5f002713b1aa>>. Acesso em: 12 de agosto de 2018.

²¹⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2017: análise por tributos e base de incidência, página 7. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 01 de outubro de 2018.

do total da arrecadação, havendo uma tendência anual de queda, ao contrário da participação dos Estados e Municípios, que manteve a tendência de elevação, conforme gráfico abaixo²¹¹:

Gráfico – Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total – 2008 a 2017

Ente Federativo	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Repres. Gráfica
União	69,37%	68,80%	69,01%	69,98%	69,05%	68,93%	68,46%	68,32%	68,37%	68,02%	
Estados	25,47%	25,73%	25,47%	24,49%	25,16%	25,29%	25,47%	25,45%	25,45%	25,72%	
Municípios	5,16%	5,48%	5,52%	5,54%	5,80%	5,78%	6,07%	6,24%	6,18%	6,26%	
Total	100,00%										

Fonte: Receita Federal do Brasil (2018).

Dentre os tributos federais, os que mais contribuíram para o aumento da carga tributária em 2017 foram as Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, ao passo que as maiores reduções se devem ao Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Quanto aos tributos estaduais, observa-se que houve acréscimo de arrecadação em relação ao ano anterior do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. O mesmo pode ser dito em relação ao IPTU, principal tributo municipal, de acordo com a tabela abaixo²¹²:

Tabela - Receita tributária por ente federativo nos anos de 2016 e 2017 – principais variações em relação ao PIB brasileiro

²¹¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2017: análise por tributos e base de incidência, página 8. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 01 de outubro de 2018.

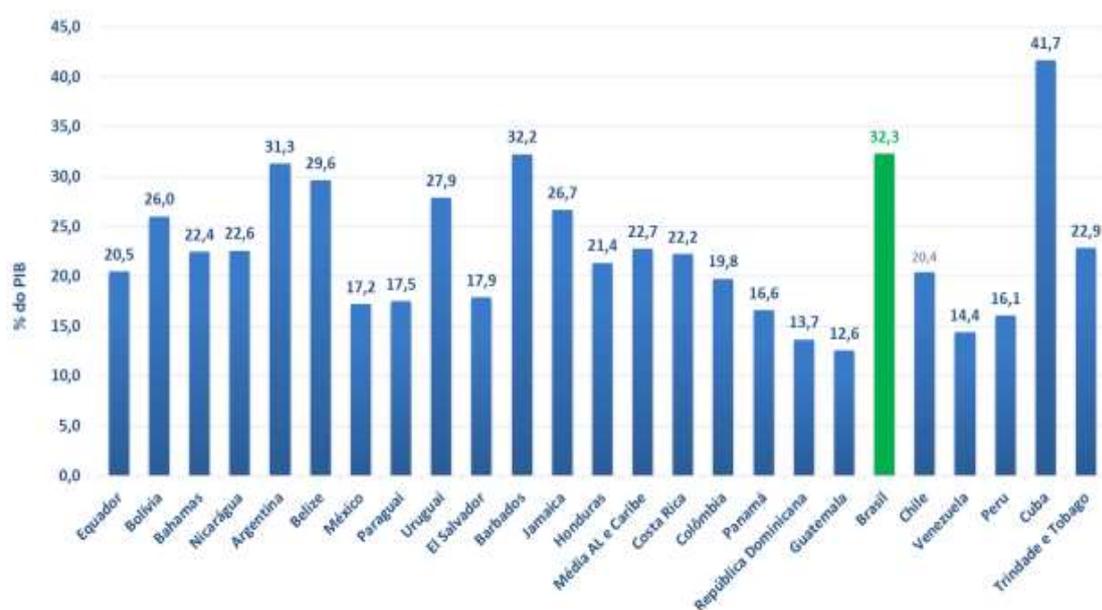
²¹² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2017: análise por tributos e base de incidência, página 9. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 01 de outubro de 2018.

Tributo/Competência	2016	2017	Variação (p.p. do PIB)
	% PIB	% PIB	
Total da Receita Tributária	32,29%	32,43%	0,14
Tributos do Governo Federal	22,08%	22,06%	0,02
Contrib. para o PIS/Pasep e Cofins	4,06%	4,27%	0,21
Imposto de Renda Retido na Fonte	3,63%	3,71%	0,08
Imposto sobre Produtos Industrializados	0,67%	0,72%	0,05
Outros Tributos Federais	9,82%	9,85%	0,03
Cide Combustíveis	0,10%	0,09%	-0,01
Impostos sobre o Comércio Exterior	0,50%	0,49%	-0,01
Taxas Federais	0,14%	0,11%	-0,02
IRPJ e CSLL	3,16%	2,81%	-0,35
Tributos do Governo Estadual	8,22%	8,34%	0,12
ICMS	6,60%	6,72%	0,12
Outros Tributos Estaduais	1,62%	1,62%	-0,00
Tributos do Governo Municipal	1,99%	2,03%	0,04
IPTU	0,55%	0,59%	0,04
Outros Tributos Municipais	0,59%	0,58%	-0,00
ISS	0,86%	0,86%	-0,00

Fonte: Receita Federal do Brasil (2018).

Quando se compara a carga tributária do Brasil com a dos demais países da América Latina, observa-se que o Brasil apresenta uma carga tributária mais elevada, à exceção de Cuba²¹³:

Gráfico – Carga Tributária Brasil e países da América Latina e Caribe - 2016



²¹³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2017: análise por tributos e base de incidência, páginas 9 e 10. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 01 de outubro de 2018.

Fonte: Receita Federal do Brasil (2018) e OCDE.

Cabe ressaltar que o desenho institucional brasileiro adotado na Constituição da República de 1988 implica, por si só, na necessidade de volumosos recursos públicos para o custeio da máquina estatal e para a garantia de diversos direitos fundamentais, em especial os direitos sociais²¹⁴, o que não impede a adoção de medidas de redução da carga fiscal e simplificação do Sistema Tributário Nacional, a fim de aumentar a percepção positiva do contribuinte em relação às suas obrigações fiscais.

2.7 Aspectos negativos que incentivam o comportamento evasivo dos contribuintes

2.7.1 Considerações sobre a evasão

Segundo o entendimento dominante na doutrina nacional, a evasão pode ser conceituada como um fenômeno decorrente de uma conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos, mediante utilização de meios ilícitos (fraude²¹⁵, sonegação²¹⁶ e simulação²¹⁷)²¹⁸, em momento concomitante ou posterior à ocorrência do fato gerador, a fim de evitar o pagamento do tributo devido.

²¹⁴ Para Clèmerson Merlim Clève, os direitos sociais plasmados no artigo 6º da CR/88 não substanciam norma programática (no sentido de despida de eficácia imediata), devendo ser considerados direitos fundamentais. CLÈVE, Clèmerson Merlim. **A eficácia dos direitos fundamentais sociais**. Revista de Direito Constitucional e Internacional, vol. 54, Jan de 2006, página 04. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/37449268/A_eficacia_dos_direitos_fundamentais_sociais.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1549428672&Signature=9JVeeiZQIJn808M8h%2BzwQaBfwdI%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DA_eficacia_dos_direitos_fundamentais_soc.pdf>. Acesso em 11 de novembro de 2018.

²¹⁵ Considera-se, nesse estudo, que a fraude caracteriza-se pela prática de atos de má-fé, a fim de enganar a Administração Tributária, tais como a adulteração e a falsificação de documentos, tendo previsão legal no artigo 166, inciso IV do Código Civil brasileiro e no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964: “Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”. Trata-se de descumprimento de um dever legal imperativo imposto pelo ordenamento jurídico pátrio, não se confundindo com o abuso do direito, que decorre de violação de valor primordial de um direito subjetivo exercido, do excesso do uso regular da norma, ultrapassando-se os limites da razoabilidade de acordo com os parâmetros da boa-fé, dos bons costumes e do seu fim social e econômico, nos termos do artigo 187 do Código Civil brasileiro, nem tampouco com a simulação, eis que os atos e negócios realizados são efetivamente pretendidos. Sobre o tema, vide: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

Para a configuração da evasão, portanto, há o critério cronológico, eis que o ato comissivo ou omissivo deve ser praticado concomitante ou posteriormente à realização *in concreto* da hipótese de incidência tributária, bem como o critério da ilicitude dos meios utilizados²¹⁹.

Em âmbito internacional, o conceito de evasão (*tax evasion*) é baseado apenas na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento das obrigações fiscais, conforme posicionamento do *Internacional Bureau of Fiscal Documentation*²²⁰: “*The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation*”.²²¹

Dessa forma, verifica-se que a evasão fiscal está associada à utilização de meios fraudulentos na redução do *quantum debeatur* e à sonegação, isto é, a ocultação de bens, valores e serviços tributáveis. Não se confunde, porém, com a elisão, que está relacionada à economia lícita de tributos, praticada anteriormente ao fato gerador da obrigação tributária principal e mediante a utilização de meios lícitos²²², nem tampouco com a elusão, que são atos atípicos praticados a fim de evitar a subsunção do negócio

²¹⁶ A sonegação evidencia-se pela ocultação de bens, serviços ou valores tributáveis a fim de reduzir o valor tributário devido. Tem previsão legal no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964: “Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.” Sobre o tema, vide: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

²¹⁷ A simulação, prevista no artigo 167 do Código Civil brasileiro, pode ser absoluta, caso em que o ato jurídico é inexistente por corresponder a uma declaração falsa, a fim de conferir aparência de realidade ao que não possui ou relativa, quando atrás do negócio simulado existe outro dissimulado, oculto, que corresponde à real vontade das partes, encobrendo arditosamente o que efetivamente existe. Nesse caso, há um negócio real, dissimulado, que vale entre as partes e outro simulado e aparente, para operar efeitos perante terceiros. Caso típico de dissimulação é a compra e venda de imóvel ocultada pela celebração de contrato de formação de uma sociedade, eis que, no momento em que for dissolvida, o que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e vice-versa, operação não sujeita ao pagamento de ITBI, nos termos do artigo 156, § 2º, inciso I, da CR/88. Ressalte-se que a simulação não se confunde com o negócio jurídico indireto, caso em que as partes celebram negócio jurídico visando finalidade atípica, porém lícita da transação realizada, sem efetiva intenção de prejudicar terceiros e sem vício de vontade. Sobre o tema, vide: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

²¹⁸ No que tange ao abuso de formas, que consiste na divergência entre a forma externa do ato ou negócio realizado e o seu efetivo conteúdo, costuma ser enquadrado como abuso de direito, fraude à lei ou simulação, conforme esclarece ABRAHAM, Marcus, obra citada, 2018, página 186.

²¹⁹ MOREIRA, André Mendes. **O planejamento tributário sob a ótica do Código Tributário Nacional**. In: Planejamento tributário: limites e desafios concretos – GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; (org.) – Belo Horizonte: Editora D Plácido, 2018, páginas 74 e 75.

²²⁰ IBFD. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 1988, página 101.

²²¹ “Evasão fiscal: Esse termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda bruta tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.” (tradução livre)

²²² DÓRIA, A.R. Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Bushatsky, 1977, página 46.

jurídico ao fato típico imponible ou provocar a sua subsunção a uma norma tributária menos onerosa²²³.

A prática da evasão decorre de questões morais, da estrutura econômica de um país, do desenho institucional tributário e da efetiva aplicação das penalidades contra contribuintes e funcionários públicos, dentre outros fatores, contribuindo para a degradação da moral tributária e da consciência fiscal, interferindo também na alocação de recursos públicos e na competitividade.²²⁴

Segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)²²⁵ divulgado em 2018, os indícios de sonegação estão presentes em 49% das empresas de pequeno porte, 33% das empresas de médio porte e 18% das grandes empresas; o faturamento das empresas não declarado corresponde a R\$ 2,17 trilhões por ano; os tributos por elas sonegados somam R\$ 390 bilhões por ano; o montante dos autos de infração emitidos (R\$ 304,4 bilhões) representou 4,6% do PIB (R\$ 6,6 trilhões) em 2017; o ICMS é o tributo mais sonegado, seguido do Imposto de Renda e CSLL; a sonegação de tributos federais é maior no setor industrial, seguido das empresas do comércio e das prestadoras de serviços. Por atividade econômica, a sonegação de ICMS é maior no setor do comércio, seguido das empresas industriais e das prestadoras de serviços.²²⁶ A tabela abaixo demonstra que os indícios de sonegação em âmbito federal corresponderam em 2017 a R\$ 182.006.367.228:

Tabela – Tributos Federais – indícios de sonegação

²²³ TORRES, Helene Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, páginas 188, 189, 195-198. Segundo o autor, a elusão é “o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de uma “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Eludir, do latim “*eludere*”, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.”

²²⁴ VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 20 de dezembro de 2018.

²²⁵ Entidade criada em 11/12/92, cujo objetivo é a difusão de temas de interesse da sociedade, relativos à tributação, com a realização de estudos e pesquisas que apurem e comparem a carga tributária individual do cidadão e dos diversos setores da economia.

²²⁶ IBPT. **Sonegação fiscal das empresas brasileiras**. 2018. Disponível em: <https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1548270914SONEGAO_FISCAL_DAS_EMPRESAS_BRASILEIRAS.pdf>. Acesso em 05 de janeiro de 2019.

Tributos	Total 2017		Participação %
	Qtd	R\$	
IRPJ	4.211	72.518.071.627	39,84%
CSLL	4.144	27.197.948.632	14,94%
COFINS	3.163	20.976.961.264	11,53%
IRRF	887	16.248.514.149	8,93%
Contribuição Previdenciária	5.912	15.769.294.535	8,66%
IPI	1.204	15.082.798.174	8,29%
Cide remessa exterior	42	5.067.965.689	2,78%
PIS	3.129	4.362.302.431	2,40%
Outras multas adm	1.129	2.677.307.256	1,47%
IOF	155	1.037.558.739	0,57%
Multas previdenciária	539	430.914.636	0,24%
Pasep	214	390.984.303	0,21%
Simplex Nacional	434	237.329.081	0,13%
ITR	18	8.416.712	0,00%
Total	25.181	182.006.367.228	100,00%

Fonte: IBPT (2018)

Trata-se, portanto, de um cenário de evasão fiscal institucionalizada, o que gera inequívoco prejuízo ao interesse público, bem como à implementação e ao desenvolvimento de políticas sociais e de uma sociedade livre, justa e solidária, tal como determinado pela Carta Magna de 1988.

2.7.2 Incentivos negativos que influenciam no comportamento evasivo dos contribuintes

Ao Estado é concedido o poder de tributar e de exigir o pagamento de contribuições pecuniárias de quem estiver sob sua subordinação, necessárias à consecução dos seus fins. Por meio de leis, o Estado determina o quanto deverá ser transferido do particular ao Poder Público.

Apesar de serem indispensáveis nos Estados Fiscais, as leis tributárias conflitam com interesses privados, tendo em vista a inevitável expropriação do patrimônio privado. Assim, os contribuintes, no intuito de não adimplir total ou parcialmente as suas obrigações tributárias, utilizam-se muitas vezes de métodos evasivos, isto é, ilícitos, no intuito de ocultar ou diminuir o montante de dinheiro a ser entregue ao Fisco na forma de tributos.

Como visto no capítulo anterior, diversos fatores psicológicos, não econômicos, vieses cognitivos e heurísticas influenciam na decisão do contribuinte em relação ao adimplemento da sua carga fiscal. Nesse contexto, há diversos incentivos negativos que

interferem na adequada percepção do indivíduo em relação às questões tributárias, o que implica no acionamento do sistema irracional do indivíduo (sistema 1), isto é, na adoção de medidas irracionais e impulsivas ou então na tomada de decisões racionais (sistema 2) mas equivocadas, em detrimento da coletividade, isto é, do interesse público envolvido na satisfação dos créditos fiscais e na coibição de atos evasivos.

Cabe ressaltar que práticas evasivas são muitas vezes impulsionadas por incentivos negativos oriundos do próprio Estado, tais como a falta de combate efetivo à corrupção, a gestão ineficiente, a complexidade multifacetada (da gestão, da interpretação, e federativa), a utilização das contribuições sociais sem vinculação à sua finalidade constitucionalmente estabelecida, a falta de investimentos em educação fiscal, a ausência de publicidade ativa, a falta de estímulo à participação da população na elaboração e no cumprimento do orçamento público, a falta de moralidade entre os entes federados, assim como a ausência de cultura de controle social, de confiança, de ética e de transparência por parte do Poder Público, dentre outras, as quais serão analisadas nos tópicos seguintes.

2.7.2.1 A corrupção

A corrupção, isto é, ato ou efeito de corromper alguém com a finalidade de obter vantagens ilícitas, decorre de um mecanismo pelo qual as interações em sociedade são distorcidas para permitir vantagens particulares em detrimento do bem comum e caracteriza-se por, pelo menos, três elementos: um acordo para violação de regras, ganhos individuais em detrimento do ganho coletivo e dissimulação.²²⁷

A fim de restaurar a sua autoimagem moralmente íntegra, o corrupto justifica a sua ação através de um mecanismo de racionalização motivada, no qual as suas ações corruptas e o contexto no qual ocorreram são por ele reinterpretados, passando a considerá-los com uma reparação de uma injustiça anterior, uma ação altruísta indireta ou porque não estaria prejudicando alguém diretamente. Assim, por exemplo, policiais justificam propinas recebidas alegando receber baixos salários, em que pese estudos

²²⁷ SPADINGER, Bernardo Alvarenga. **A corrupção: conceitos e proposições de luta em vertentes repressiva e preventiva, adaptados à realidade brasileira**. Brasília: Revista da CGU, nº 09, 2011, página 39.

revelarem que o aumento dos salários, por si só, não diminui necessariamente a atividade corrupta.²²⁸

Abstrações e utilização de meios intermediários do processo do pagamento também facilitam a racionalização motivada de quem está sendo desonesto, eis que existe maior distância psicológica com o objeto e/ou a vítima da corrupção. Dessa forma, ser usufrutuário de um *trust* que tem cinco milhões de dólares suspeitos, por exemplo, soa menos repugnante do que ser dono de uma conta pessoal com cinco milhões de dólares, da mesma forma que furto de uma caneta esferográfica da mala de um amigo traz sensação pior do que furto de cinco reais da mala desse mesmo amigo para comprar uma caneta para si próprio.²²⁹

O balanceamento moral é um fenômeno psicológico através do qual o indivíduo sente a necessidade de compensar um ato desonesto com um honesto ou pró-social ou vice-versa, sendo de fundamental relevância, portanto, a previsão de situações de tentação como forma de treinamento eficaz na prevenção de atos de corrupção.²³⁰

Os corruptos também podem interpretar positivamente os seus atos, focando nos benefícios que esses comportamentos têm para outros, tais como membros da família ou de grupo de colaboradores e não nos seus ganhos. Estudos mostram também que pressões de grupo ou família facilitam a justificação moral de atos de corrupção que não o beneficiam individualmente.²³¹

A influência do grupo social no qual o sujeito está inserido também deve ser considerada, já que se o indivíduo tiver a percepção de que a corrupção é tolerada na sociedade e/ou praticada por aqueles que o cercam, o risco de agir da mesma forma aumentará.²³²

As autoridades públicas são diretamente responsáveis pela criação de normas estabelecendo os atos ilícitos, pela adoção de estímulos ao comportamento ético e pelo estabelecimento de investigações e processos de responsabilização, os quais contribuem

²²⁸ SPADINGER, Bernardo Alvarenga. Obra citada, 2011, página 39.

²²⁹ ORGHIAN, Diana; CABRAL, Gabriel; PINTO, André; FONTANA, Alessandra. **Desvio de caráter ou simplesmente humano? Economia comportamental aplicada ao comportamento desonesto**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018 página 530.

²³⁰ ORGHIAN, Diana; CABRAL, Gabriel; PINTO, André; FONTANA, Alessandra. Obra citada, 2018, página 531.

²³¹ ORGHIAN, Diana; CABRAL, Gabriel; PINTO, André; FONTANA, Alessandra. Obra citada, 2018, página 531.

²³² ORGHIAN, Diana; CABRAL, Gabriel; PINTO, André; FONTANA, Alessandra. Obra citada, 2018, página 533.

para o cumprimento da norma. Segundo estudo realizado pela ONG Transparência Internacional Brasil²³³, o país tem uma legislação de punição à corrupção adequada em vários pontos aos melhores padrões internacionais, a exemplo das leis sobre suborno de funcionários públicos, lavagem de dinheiro e cartéis, bem como da Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846, de 2013), que estabeleceu o processo administrativo de responsabilização de pessoas jurídicas e o acordo de leniência. Contudo, a aplicação dessas leis nem sempre é eficiente e a demora no julgamento dos processos criminais favorece a impunidade.

Através da Polícia Federal, do Ministério Público, do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) e do Tribunal de Contas da União (TCU), há atualmente controle mais efetivo sobre as irregularidades no setor público. No entanto, a proteção de quem relata irregularidades, a punição específica da corrupção privada²³⁴ e a regulamentação do *lobby* ainda não foram adequadamente implementadas, o que dificulta o combate à corrupção. No caso de demissão de funcionários públicos pela prática de crimes relacionados à corrupção, são poucos os casos em que há também sua responsabilização criminal²³⁵.

De acordo com o Índice de Percepção da Corrupção no setor público (IPC)²³⁶ de 2018²³⁷, envolvendo 180 países e territórios, elaborado pela ONG Transparência Internacional Brasil, o Brasil caiu da posição 96ª para a 105ª, pior resultado desde 2012, quando os dados passaram a ser comparáveis ano a ano, sendo a 3ª queda anual seguida, o que representa um retrocesso no combate à corrupção e na tolerância da sociedade em

²³³ ONG TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL. Integridade e empresas no Brasil, 2018, página 03. Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/assets/files/conhecimento/relatorio-executivo.pdf>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

²³⁴ Entre particulares, isto é, sem envolvimento de funcionários públicos, a exemplo do que ocorre quando um empresário recebe vantagem de outro empresário para desviar clientela de outrem.

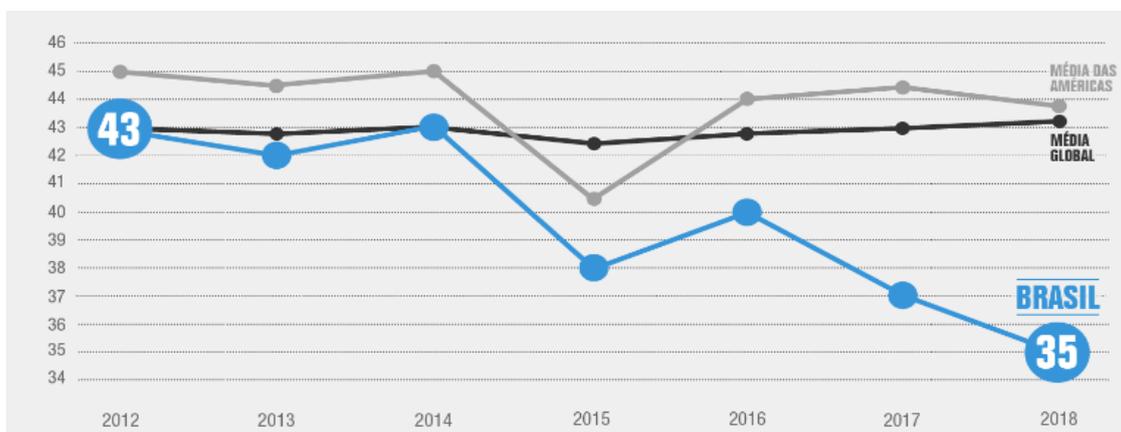
²³⁵ Uma pesquisa de 2011 analisou 687 casos de demissões de servidores públicos e concluiu que o sistema judicial brasileiro é altamente ineficaz no combate à corrupção, sendo a probabilidade de punição menor do que 5%. Ver: Alencar, Carlos Higinio Ribeiro de e Gico Jr., Ivo. “Corrupção e judiciário: a (in)eficácia do sistema judicial no combate à corrupção”. Revista Direito GV, São Paulo, vol.7, n.1, 2011, páginas 75-98.

²³⁶ O Índice de Percepção da Corrupção é a mais duradoura e abrangente ferramenta de medição da corrupção no mundo. Existe desde 1995 e reúne resultados de 180 países e territórios. A pontuação indica o nível percebido de corrupção no setor público numa escala de 0 a 100, em que 0 significa que o país é considerado altamente corrupto e 100 significa que o país é considerado muito íntegro.

²³⁷ ONG Transparência Internacional Brasil. Índice de Percepção da Corrupção de 2018. Disponível em: <http://ipc2018.transparenciainternacional.org.br/?gclid=EAIaIQobChMIuLrE0tip4AIVyAeRCh3t4AwBEAAYASAAEgI7TvD_BwE>. Acesso em 05 de fevereiro de 2019.

relação à sua prática. O gráfico abaixo demonstra que, numa escala de 0 a 100, o Brasil obteve apenas 35 pontos, média menor que a média global e a das Américas:

Gráfico – Índice de Percepção da Corrupção 2018 – média global, média das Américas e média do Brasil



Fonte: ONG Transparência Internacional Brasil (2018).

A edição de 2018 da pesquisa global de fraude publicada pela consultoria EY²³⁸, demonstrou que 90% dos entrevistados ainda acreditam que a corrupção é prática de negócios que ocorre de forma disseminada no Brasil, o que colocou o país em último lugar nesse quesito, em *ranking* com 57 países.

A corrupção é, portanto, relevante incentivo negativo que contribui para a formação de uma percepção equivocada do contribuinte em relação à sua carga fiscal, devendo ser rigorosamente combatida a fim de reduzir os altos índices de evasão fiscal.

2.7.2.2 Gestão ineficiente e qualidade do gasto público

Em estudo realizado em novembro de 2017²³⁹, o Banco Mundial avaliou os gastos públicos dos entes federados no Brasil sobre três aspectos: o seu peso no

²³⁸ EY. Fraude e corrupção corporativas, consequências pessoais, 2018. Disponível em: <<http://bit.ly/EY-Fraudes>>. Acesso em 01 de dezembro de 2018.

²³⁹ BANCO MUNDIAL. Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil, 2017. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

Orçamento, a sua eficiência e a sua avaliação sobre o ponto de vista da justiça social, concluindo que o Poder Público gasta muito, de forma ineficiente e, em muitos casos, de forma injusta, beneficiando os ricos em detrimento dos mais pobres.

Nas últimas duas décadas, o gasto público no Brasil aumentou de forma consistente, colocando em risco a sustentabilidade fiscal do país, já que o déficit fiscal alcança 8% por cento do PIB, e a dívida saltou de 51,5% do PIB, em 2012, para 73% em 2017.

Quanto à Previdência, o referido estudo apontou que 35% dos subsídios beneficiam aqueles que estão entre os 20% mais ricos e apenas 18% dos subsídios vão para os 40% mais pobres. Na educação, as despesas com o ensino médio e fundamental apresentam elevado grau de ineficiência, sendo possível reduzir em 1% do PIB os gastos, mantendo-se o mesmo nível dos serviços prestados²⁴⁰.

No que tange às políticas de apoio às empresas, o estudo afirma que consumiram 4,5% do PIB, em 2015, e, segundo o relatório, não há evidências de que tenham contribuído para o aumento da produtividade e geração de emprego, tendo gerado, inclusive, consequências negativas para a concorrência e a produtividade no Brasil²⁴¹.

²⁴⁰ Segundo o estudo (página 13): “16. As despesas públicas com ensino fundamental e médio apresentam ineficiências significativas, e o mesmo nível de serviços poderia ser prestado gastando 1% a menos do PIB em nível local. Uma análise de eficiência intermunicipal demonstra que o desempenho atual dos serviços de educação poderia ser mantido com 37% menos recursos no Ensino Fundamental e 47% menos recursos no Ensino Médio. Isso corresponde a uma economia de aproximadamente 1% do PIB. As baixas razões aluno/professor representam a principal causa de ineficiência (39% da ineficiência total). O aumento do número de alunos por professor em 33% no Ensino Fundamental e 41% no Ensino Médio economizaria R\$ 22 bilhões (0,3% do PIB) por ano. Isso poderia ser realizado simplesmente ao permitir o declínio natural do número de professores, sem substituir todos os profissionais que se aposentarem no futuro, até se atingir a razão eficiente aluno/professor. Outras melhorias poderiam ser obtidas por meio da redução do absenteísmo dos professores e do aumento do tempo empregado para atividades de ensino. Embora a redução das ineficiências gere economias agregadas, a análise também demonstra que, para alguns municípios, grandes ganhos de qualidade poderiam ser atingidos com pequenos aumentos de gastos, ao passo que, em muitos outros, mais gastos simplesmente levariam a mais desperdício. 17. A vinculação constitucional dos gastos em educação a 25 por cento das receitas dos municípios pode ser uma das principais causas da ineficiência dos gastos. Municípios mais ricos, com uma alta taxa de receita corrente líquida por aluno, tendem a ser bem menos eficientes que municípios mais pobres. Logo, é provável que para cumprir as regras constitucionais, muitos municípios ricos sejam obrigados a gastar em itens que não necessariamente ampliem o aprendizado. Isso é ainda mais preocupante dada a drástica transição demográfica pela qual o país está passando. Com a rápida queda da taxa de fertilidade para menos de 1,8, o número de alunos vem caindo rapidamente em muitos municípios, principalmente no Ensino Fundamental. Dado que essa queda do número de alunos não está necessariamente associada a uma queda das receitas correntes líquidas, isso implica que para cumprir a lei, muitos municípios são obrigados a gastar mais e mais por aluno, mesmo que esse gasto adicional não seja necessário. Se este gasto adicional por aluno não resulta em maior aprendizado, isso explicaria a maior ineficiência de municípios mais ricos.”

²⁴¹ Segundo o estudo (páginas 10 e 11): “As despesas com políticas de apoio às empresas cresceram rapidamente, atingindo 4,5% do PIB em 2015; porém, não há evidências de que os programas existentes tenham sido eficazes e eficientes em seu objetivo de impulsionar a produtividade e a geração sustentável

Na área de saúde²⁴², o Banco Mundial afirma que seria possível gastar 0,3% menos do PIB mantendo o mesmo nível dos serviços, sendo possível, por outro lado, uma economia de até R\$ 35 bilhões em três anos com melhorias nos métodos adotados no sistema de licitação e compras governamentais, sem que para isso seja necessário mudar a legislação²⁴³.

de empregos. Pelo contrário, tais programas provavelmente tiveram consequências negativas para a concorrência e a produtividade no Brasil. Muitas das despesas não fazem parte do orçamento, pois derivam de isenções tributárias e do fornecimento de crédito subsidiado por meio de bancos públicos. Seria crucial fazer avaliações robustas desses programas para informar o debate público e a reformulação das políticas. Análises preliminares indicam que talvez seja possível economizar (ou realocar) até 2% do PIB do orçamento federal ao longo da próxima década por meio da eliminação (ou reformulação) dos programas menos eficientes: - O maior programa da área – o SIMPLES – equivale a cerca de 1,2% do PIB em perdas de receitas tributárias. Seria benéfico reformar esse programa para torná-lo menos custoso e mais eficaz no que diz respeito ao estímulo à formalização, ao rápido crescimento das empresas mais produtivas e ao aumento da geração de empregos. - Propostas do governo para reduzir isenções na folha de pagamento (a Desoneração da Folha) gerariam uma economia equivalente a até 0,4% do PIB. Vários estudos indicam que esse programa teve pouco ou nenhum impacto na geração de empregos e que o custo das poucas vagas de emprego criada (ou protegida) foi muito alto – superior ao triplo do salário pago ao trabalhador. - O programa Inovar-Auto não parece ser eficaz, custa muito aos consumidores internos e viola princípios da Organização Mundial do Comércio (OMC). Ele deveria ser extinto ou, no mínimo reformado, caso em que deveria vincular o apoio a metas de exportação e dar mais atenção aos fornecedores (em vez de manter o foco na montagem final realizada por grandes empresas do setor automotivo). Isso geraria muitos benefícios para os consumidores e uma possível economia fiscal adicional de 0,03% do PIB. As isenções tributárias fornecidas à Zona Franca de Manaus, que custam o equivalente a 0,38% do PIB, também parecem ser ineficazes e deveriam ser pelo menos reformuladas, para que efetivamente contribuam para a economia local. - Alguma economia já vem sendo realizada em relação ao crédito subsidiado desde que o Programa de Sustentação do Investimento (PSI) foi eliminado em 2015. Vários estudos indicam que o PSI teve pouco impacto no apoio ao crescimento do investimento e da produtividade. Pelo contrário, o programa parece ter introduzido distorções, pois beneficiou principalmente empresas mais antigas e pouco produtivas. Os custos do PSI (associados a empréstimos existentes a juros subsidiados) continuarão a representar um peso para as finanças públicas por muitos anos – estima-se que o custo seja de aproximadamente 0,4% do PIB em 2018, e que se reduza a 0,1% do PIB até 2026.”

²⁴² Segundo o estudo (página 14): “No setor da saúde, cerca de 0,3% do PIB poderia ser economizado através de melhorias de eficiência a nível local, mantendo o mesmo nível de serviços de saúde, e mais 0,3% com o fim dos créditos tributários do IRPF para despesas privadas com saúde. Ao comparar os níveis de eficiência dos municípios, a análise deste estudo identifica possíveis ganhos de eficiência de 37% no atendimento primário (uma economia potencial de R\$ 9 bilhões) e 71% nos serviços secundários e terciários (uma economia adicional potencial de R\$ 12 bilhões). Em total, isso poderia gerar uma economia potencial de 0,3% do PIB. A ineficiência resulta principalmente da fragmentação do sistema público de saúde, especialmente do alto número de pequenos hospitais, o que impede economias de escala na prestação de serviços. Também foram identificadas carências relativas à integração dos sistemas e insuficiência de incentivos oferecidos a prestadores e pacientes para a escolha do tratamento mais eficaz em relação ao custo. Muito poderia ser ganho, por exemplo, por meio da identificação e tratamento de doenças não transmissíveis antes que se tornem casos hospitalares. Além disso, os gastos tributários são grandes e altamente regressivos. Em particular, os gastos tributários do IRPF poderiam ser eliminados para gerar ganhos de receita equivalentes a 0,3% do PIB. Melhorar a eficiência nos serviços de saúde será importantíssimo para garantir que o setor possa absorver os aumentos previstos dos custos associados a alterações demográficas.”

²⁴³ Segundo o estudo (página 10): “A melhora dos métodos de aquisições públicas de bens e serviços geraria economias em todos os níveis de governo Licitações públicas são um passo crítico na provisão de serviços públicos para a população, seja na saúde, educação, infraestrutura, etc. Uma análise das licitações públicas realizadas pelo Governo Federal durante os três anos de 2012-2014, cobrindo cerca de R\$ 155 bilhões (ou 5% orçamento federal, em média) indica que o Governo Federal pode economizar entre R\$ 24 bilhões e R\$ 35 bilhões em três anos (ou um valor entre 0.15% e 0.20% do PIB anualmente;

A conclusão do estudo é a de que o governo federal poderia economizar cerca de 7% do PIB com ações que aumentassem a eficácia dos gastos públicos, reduzisse os privilégios, focando o atendimento dos serviços nos segmentos mais pobres da população. Incluindo estados e municípios, o ganho fiscal, a economia, chegaria a 8,36% do PIB, o equivalente a mais ou menos R\$ 500 bilhões por ano.

Além disso, são constantes as publicações na mídia brasileira²⁴⁴ acerca de gastos²⁴⁵ desnecessários e/ou ineficientes da Administração Pública, o que só contribui para reforçar a percepção negativa do contribuinte em relação ao Estado. Seguem abaixo alguns eles:

- a) o Congresso Nacional possui número de funcionários superior ao número de habitantes de 79% dos Municípios brasileiros, o que também representa o dobro do número de policiais federais e o efetivo das polícias militares de 22 dos 27 Estados brasileiros²⁴⁶. Se fosse um Município, o Congresso Nacional teria o PIB maior que 98,4% dos Municípios brasileiros²⁴⁷ e, se fosse um país, teria PIB maior que o de 43 países²⁴⁸;
- b) Em 2016, a Administração Pública federal gastou mais de 1,6 bilhões de reais apenas com veículos, entre manutenções, combustíveis, melhorias e locações de automóveis. A título de comparação, o montante é suficiente para construir mais de 21,3 mil unidades do programa “Minha Casa Minha Vida” e ajudar cerca de

aproximadamente 1% do orçamento federal) via a introdução de estratégias customizadas para licitações públicas. O limite inferior (de R\$ 24 bilhões) considera um cenário conservador baseado no desenvolvimento de estratégias melhores de compra para obter economias de escalar, maior competitividade, diversificação de ofertantes, minimizar o efeito da sazonalidade dos preços, entre outras estratégias que podem ser implementadas durante a fase de compras. O valor mais alto (de R\$ 35 bilhões) corresponde a um cenário agressivo que exigiria também gerenciamento da demanda, para reduzir desperdício, para repor materiais e serviços, e para padronizar produtos de baixa complexidade. Todas as economias propostas não necessitam de modificações nas leis de licitação e contratos ou da elaboração de novas leis. Todas as propostas são baseada unicamente em planejamento e estratégias de licitações, seguindo políticas já existentes.”

²⁴⁴ Acerca dos gastos públicos, foi consultada também a seguinte obra: SILVA, Rodrigo da. **Guia Politicamente Incorreto da Política Brasileira**. Rio de Janeiro: Editora Casa da Palavra, 2018, páginas 57 a 91.

²⁴⁵ Sobre os gastos tributários, consultar tópico 2.7.2.7.

²⁴⁶ CORRÊA, Ricardo. Congresso possui o dobro de funcionários da Polícia Federal. O Tempo – política, 13 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://www.otempo.com.br/capa/pol%C3%ADtica/congresso-possui-o-dobro-de-funcion%C3%A1rios-da-pol%C3%ADcia-federal-1.1233926>. Acesso em: 01 de dezembro de 2018.

²⁴⁷ IBGE. Produto Interno Bruto dos Municípios – 2010 -2015. Contas nacionais, n.58, 2017. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101458.pdf>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

²⁴⁸ CIA. The world factbook. Central Intelligence agency library, s/d. Disponível em: <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2001rank.html>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

- 44,7 mil pessoas sem moradia. Ao se considerar o custo anual médio de R\$ 28,8 bilhões do Bolsa Família (R\$ 2,4 bilhões mensais), o valor poderia beneficiar 761 mil famílias²⁴⁹. A Administração Pública Federal gasta mais com veículos oficiais do que com o Serviço de Atendimento Móvel de Emergência (SAMU) e com o transporte ferroviário²⁵⁰;
- c) A Câmara dos Vereadores do Rio de Janeiro gasta anualmente 3,6 milhões de reais apenas com selos para cartas²⁵¹, setenta vezes superior ao gasto anual com inteligência policial no Estado do Rio de Janeiro²⁵²;
- d) O Governo Federal gasta por ano 466 milhões de reais somente para armazenar documentos em papel de treze Ministérios²⁵³, o que é superior ao gasto do Ministério da Educação com merenda escolar para alimentar 41 milhões de estudantes das escolas públicas do país²⁵⁴;
- e) A Administração Pública Federal gasta 35% da folha de pagamento somente com funcionários que ocupam funções de confiança, segundo o Tribunal de

²⁴⁹ FERRARI, Hamilton. Jornal CORREIO BRASILIENSE. Uso de carros oficiais custa R\$ 1,6 bilhão aos cofres públicos, 30 de abril de 2018. Disponível em: https://www.correiobrasiliense.com.br/app/noticia/economia/2018/04/30/internas_economia.677206/quantocusta-ouso-de-carros-oficiais.shtml. Acesso em 07 de setembro de 2018.

²⁵⁰ BRASIL. Orçamento cidadão: Projeto de Lei Orçamentária Anual 2017. Brasília: Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, 2016. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamento-cidadao/orcamentocidadao2017.pdf>. Acesso em 10 de dezembro de 2018.

²⁵¹ ALFANO, Bruno. Câmara dos Vereadores do Rio ainda gasta R\$3,6 milhões com selos para cartas. Extra- Rio, 15 de setembro de 2017. Disponível em: <https://extra.globo.com/noticias/rio/camara-dos-vereadores-do-rio-ainda-gasta-36-milhoes-com-selos-para-cartas-21825060.html>. Acesso em 01 de dezembro de 2018.

²⁵² BIANCHI, Paula. Rio: menos de 1% do dinheiro da Segurança vai para investimentos na área. Uol Notícias – cotidiano, 19 de outubro de 2017. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/cotidiano/ultimas-noticias/2017/10/19/rio-destaca-menos-de-1-do-orcamento-de-seguranca-publica-para-investimentos.htm>. Acesso em 01 de dezembro de 2018.

²⁵³ NASCIMENTO, Bárbara. Governo federal gasta meio bilhão de reais para armazenar documentos em papel. Extra-economia, 5 de setembro de 2017. Disponível em: <https://extra.globo.com/noticias/economia/governo-federal-gasta-meio-bilhao-de-reais-paraarmazenar-documentos-em-papel-21786024.html>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

²⁵⁴ Portal MEC. MEC libera R\$ 384,1 milhões para merenda de estados e municípios, 6 de outubro de 2017. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/component/content/index.php?option=com_content&view=article&id=55381%3Amec-libera-r-384-1-milhoes-para-merenda-de-estadose-municipios&catid=211&Itemid=86. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

Contas da União²⁵⁵. Em 65 dos 278 órgãos públicos federais, mais de 50% dos servidores ocupam cargos de confiança²⁵⁶;

- f) As perdas monetárias com obras financiadas direta ou indiretamente com recursos públicos federais, incompletas ou paralisadas, podem chegar a 1 trilhão de reais, segundo relatório divulgado pela Comissão Especial de Obras Inacabadas (CEOI) do Senado Federal²⁵⁷;
- g) O SUS joga fora anualmente pelo menos 16 milhões de reais em medicamentos de alto custo por má gestão, isto é, em decorrência do vencimento da data de validade ou da armazenagem incorreta desses produtos²⁵⁸. No Rio de Janeiro, entre 2015 e 2016 foram gastos quase 3 milhões de reais apenas para incinerar medicamentos e insumos hospitalares com prazo de validade vencido²⁵⁹. Esse ente federado também pagou 30 milhões de reais para uma empresa gerenciar 300 toneladas de medicamentos vencidos²⁶⁰;
- h) A Empresa Brasil de Comunicação (EBC), responsável pela TV Brasil, emissora pública cuja audiência é praticamente inexistente, consome 680 milhões de reais por ano²⁶¹, mais do que o gasto com funcionamento de 225 postos de

²⁵⁵ SOUTO, Luiza. Cargos de confiança custam R\$ 35 bi por mês, aponta TCU. O Globo, 27 de maio de 2016. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/brasil/cargos-de-confianca-custam-35-bi-por-mes-aponta-tcu-19383152>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

²⁵⁶ AFFONSO, Julia; MACEDO, Fausto. OAB vai ao STF contra “inchaço” dos comissionados no governo federal. O Estado de S. Paulo – Política, 12 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/oab-vai-ao-stf-contrainchaco-dos-comissionados-no-governo-federal/>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

²⁵⁷ SENADO FEDERAL. Perdas com obras inacabadas podem chegar a R\$ 1 trilhão. Senado Notícias, 14 de dezembro de 2016. Disponível em: www.12.senado.leg.br/noticias/materiais/2016/12/14/perdas-com-obras-inacabadas-podem-chegar-a-r-1-trilhao. Acesso em 06 de dezembro de 2018.

²⁵⁸ SHALDERS, André. SUS joga fora 16 milhões em medicamentos de alto custo. BBC Brasil, 28 de agosto de 2017. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/brasil-41007650>. Acesso em 06 de dezembro de 2018.

²⁵⁹ O Dia, Rio de Janeiro, 2 de março de 2016. Rio gasta quase 3 milhões de reais para incinerar medicamentos vencidos. Disponível em: <https://odia.ig.com.br/conteudo/rio-de-janeiro/2016-03-02/rio-gasta-quase-r-3-milhoes-para-incinerar-medicamentos-vencidos.html>. Acesso em 06 de dezembro de 2018.

²⁶⁰ O Dia, Rio de Janeiro, 23 de fevereiro de 2016. Empresa que armazenava remédios vencidos receberá R\$ 30 milhões. Disponível em: <https://odia.ig.com.br/rio-de-janeiro/2016-02-23/empresa-que-armazenava-remedios-vencidos-recebera-r-30-milhoes.html>. Acesso em 11 de novembro de 2018.

²⁶¹ AZEVEDO, Philippe. Tv Brasil bate recorde negativo e passa 12 horas sem audiência. Observatório da televisão, 30 de setembro de 2017. Disponível em: <https://observatoriodatelevisao.bol.uol.com.br/audiencia-da-tv/2017/09/tv-brasil-bate-recorde-negativo-e-passa-12-horas-sem-audiencia>. Acesso em 11 de novembro de 2018.

representação no exterior, como embaixadas, consulados e missões diplomáticas²⁶²;

- i) O Brasil possui mais estatais do que todos os países-membros da OCDE, à exceção da Hungria e Polônia²⁶³ e gasta mais de 9 bilhões por ano somente com assistência à saúde de seus servidores e parentes, o que representa mais da metade do que o governo brasileiro gastou em 2016 com a compra de medicamentos e insumos para atender a toda a população brasileira²⁶⁴;
- j) Além do salário, cada Deputado tem direito a uma cota mensal que varia de R\$ 30.788,66 a R\$ 45.612,53²⁶⁵, a qual pode ser gasta, na prática, com qualquer tipo de mordomia, havendo parlamentar que gastou R\$ 264.849,43 no ano, apenas com passagens aéreas²⁶⁶, R\$ 11.800,00 numa churrascaria²⁶⁷, R\$ 14.500,00 com combustível²⁶⁸, R\$ 115.000,00 com correspondências²⁶⁹ e R\$ 96.000,00 com aluguel de jatinhos particulares²⁷⁰.

²⁶² BRASIL. Orçamento cidadão: projeto de lei orçamentária 2018. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – Secretaria de Orçamento Federal. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamento-cidadao/orcamento-cidadao2018.pdf>. Acesso em 12 de agosto de 2018.

²⁶³ HOLLAND, Marcio. A nova lei das estatais. Seminário de observatório das estatais, FGV, Brasília, 29 de maio de 2017. Disponível em: http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/arquivos/marcio_holland.pdf. Acesso em 17 de outubro de 2018.

²⁶⁴ FRIAS, Maria Cristina. Gasto público com remédio cresce em ritmo menor em 2017. Folha de São Paulo, 20 de janeiro de 2017. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/columnas/mercadoaberto/2017/01/1851422-gasto-publico-com-remedio-cresce-em-ritmo-menor-em-2017.shtml>. Acesso em 17 de outubro de 2018.

²⁶⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Cota parlamentar. Portal Câmara dos Deputados – assessoria de imprensa. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/comunicacao/assessoria-de-imprensa/cota-parlamentar>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

²⁶⁶ SILVA, Marcos Sergio. Câmara gasta R\$ 47 mi em 1 ano com passagens aéreas; Paulinho da Força é o campeão. Uol Notícias – Política, 4 de abril de 2017. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2017/04/04/camara-gasta-r-47-milhoes-com-passagens-aereas-paulinho-da-forca-e-o-campeao.htm>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

²⁶⁷ SPIGARIOL, André. Vale-combustível, vale-churrasco, vale tudo: deputados estão torrando o seu dinheiro nos finais de semana. Stotniks, 2 de janeiro de 2018. Disponível em: <https://spotniks.com/vale-combustivel-vale-churrasco-vale-tudo-deputados-estao-torrando-o-seu-dinheiro-nos-finais-de-semana/>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

²⁶⁸ SPIGARIOL, André. Vale-combustível, vale-churrasco, vale tudo: deputados estão torrando o seu dinheiro nos finais de semana. Stotniks, 2 de janeiro de 2018. Disponível em: <https://spotniks.com/vale-combustivel-vale-churrasco-vale-tudo-deputados-estao-torrando-o-seu-dinheiro-nos-finais-de-semana/>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

²⁶⁹ CONTAS ABERTAS. Deputados gastam quase 4 milhões com serviços postais em um ano. Disponível em: <http://contasabertas.com.br/site/english/deputados-gastam-quase-r-4-milhoes-com-servicos-postais-em-um-ano>. Acesso em 25 de outubro de 2018.

²⁷⁰ MASCARENHAS, Gabriel. Integrante da Mesa Diretora, deputado gasta R\$ 285 mil em voos. Veja-Política, 28 de novembro de 2017. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/blog/radar/integrante-da-mesa-diretora-deputado-gasta-r-285-mil-em-voos/>. Acesso em 25 de outubro de 2018.

A análise do Banco Central e os casos divulgados constantemente pela mídia sobre gastos públicos indevidos só comprovam a percepção negativa que os contribuintes brasileiros possuem em relação à qualidade e eficiência dos gastos públicos, o que evidentemente contribui para o aumento da sua resistência em contribuir voluntariamente para o custeio das despesas estatais.

2.7.2.3 DRU e a utilização das contribuições sociais com finalidade diversa da prevista constitucionalmente

As contribuições sociais são tributos de competência exclusiva da União, de natureza contraprestacional, destinados ao custeio da atuação estatal na área social, isto é, para o financiamento da seguridade social, dos programas de alimentação e assistência à saúde, do seguro-desemprego, da educação básica, dentre outros. Como exemplos de contribuições sociais, pode-se citar o PIS-Importação, o COFINS-Importação, a contribuição patronal sobre a folha de pagamentos, a contribuição ao PIS (Programa de Integração Social)/PASEP(Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), contribuição incidente sobre a receita de loterias, a contribuição previdenciária recolhida do trabalhador e incidente sobre o seu salário-contribuição, a COFINS (contribuição para o financiamento da seguridade social), a CSSL (contribuição social sobre o lucro líquido), contribuição ao salário-educação, contribuição ao sistema “S” e contribuições sociais incidentes sobre os depósitos de FGTS em caso de despedida sem justa causa e sobre a remuneração devida (Lei Complementar nº 110, de 2001).

As contribuições sociais subdividem-se em contribuições sociais típicas, para o financiamento da seguridade social (saúde, previdência e assistência sociais), nos termos do artigo 195 da CR/88; contribuições sociais gerais, para o custeio de outras atividades de cunho social, a exemplo das contribuições ao salário-educação e do sistema “S”, previstas, respectivamente, nos artigos 221, § 5º e 240 da CR/88; contribuições sociais residuais, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, nos termos do artigo 195, §4º da CR/88.²⁷¹

²⁷¹ ABRAHAM, Marcus. Obra citada, 2018, páginas 418 e 419.

Trata-se, portanto, de tributo vinculado a uma destinação específica, isto é, ao custeio da atuação estatal na área social. Desde a promulgação da Constituição da República de 1988, diversas Emendas Constitucionais estabeleceram algum tipo de desvinculação das receitas arrecadadas pela União, com o objetivo de dar maior flexibilidade à atividade financeira do referido ente político.

A Emenda Constitucional nº 27, de 2000 instituiu a Desvinculação das Receitas da União (DRU) no artigo 76 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Provisórias), no patamar de 20% da receita de impostos federais e de contribuições federais²⁷², a qual foi prorrogada pelas Emendas Constitucionais nº 42/2003, nº 56/2007 e 68/2011. Através da Emenda Constitucional nº 93/2016, ampliou-se o percentual da desvinculação, que passou a ser de até 30%, bem como as espécies tributárias abrangidas, passando-se a permitir também a desvinculação das receitas de taxas federais. Atualmente todos os entes federados, isto é, Estados, Municípios e Distrito Federal, passaram a ser autorizados a desvincularem as suas receitas de impostos, taxas e multas no patamar de até 30%, nos termos da atual redação do artigo 76 do ADCT, abaixo colacionada:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93)

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 68, de 2011).

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93)

Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput: (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam,

²⁷² Inicialmente somente admitiu-se a DRU em relação às contribuições sociais. A partir da EC nº 42/2003, passou-se a admitir a DRU também em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico.

respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

II - receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

III - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

IV - demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

V - fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal. (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

Parágrafo único. Excetua-se da desvinculação de que trata o caput: (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

II - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

III - transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

IV - fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município. (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

No entanto, parte da doutrina entende que a destinação das contribuições sociais não pode sofrer alteração, sob pena de inconstitucionalidade, pela possibilidade de comprometimento do custeio das atividades estatais na área social e, conseqüentemente, da garantia de diversos direitos fundamentais.²⁷³ A mudança da destinação de recursos públicos das taxas, outro tributo vinculado a uma contraprestação estatal específica, também pode acabar comprometendo a qualidade de serviços públicos custeados pelos seus próprios usuários.

²⁷³ SPAGNOL, Werther Botelho. **As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 151.

Assim, verifica-se que a utilização das contribuições sociais e das taxas com finalidade diversa da prevista pelo Constituinte indica que os recursos públicos estão sendo mal geridos e que áreas relevantes estão sendo negligenciadas pelo Estado, o que aumenta a resistência do contribuinte no cumprimento das suas obrigações fiscais.

2.7.2.4 A falta de educação fiscal

Tradicionalmente, na cultura brasileira, há forte resistência em relação ao pagamento de tributos, havendo consenso social de que o Estado é mau gestor dos recursos públicos arrecadados. No Brasil, não há consciência fiscal, o que gera descuido e desinteresse pela coisa pública. O desvio das receitas públicas, que deveriam ser vertidas de forma espontânea ao Estado, aliado à falta de moral tributária, tem dificultado a sua evolução e modernização gerencial.²⁷⁴

Informações sobre as finanças públicas, principalmente acerca dos gastos públicos, não são divulgadas para o contribuinte, o qual também não tem condições de opinar qualitativamente sobre a elevação da carga tributária, a criação de novos tributos, as injustiças fiscais, o aumento dos gastos públicos, o déficit público, o desvio de recursos, o desequilíbrio das finanças públicas e seus efeitos sobre a inflação²⁷⁵.

O envolvimento do cidadão no acompanhamento dos gastos públicos, na formulação das políticas públicas e até mesmo em relação ao controle da execução orçamentária, é muito relevante para o desenvolvimento do país, inclusive porque através dele é estabelecido também o controle social sobre o desempenho dos administradores públicos.

Nesse contexto, é de fundamental importância a orientação do indivíduo quanto aos mecanismos de controle existentes no serviço público, capacitando-o para acionar as autoridades competentes em caso de necessidade, fortalecendo-o para o exercício de seus direitos sociais, estimulando-o a desenvolver o espírito comunitário,

²⁷⁴ A cidadania fiscal evidencia-se por meio da legislação que permite e incentiva a participação e o envolvimento do cidadão nas questões orçamentárias. Vide ABRAHAM, Marcus. Obra citada, 2015, página 56.

²⁷⁵ GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária**. Rio de Janeiro: Revista da Administração Pública, volume 40, número 5, 2006, página 848.

conscientizando-o da responsabilidade individual para com a coletividade e da importância do pagamento do tributo.

A educação fiscal, que é considerada componente da educação formal, nos termos do artigo 16 da Resolução nº 07, de 2010 do Conselho Nacional de Educação, deve ser entendida como um incentivo didático-pedagógico capaz de estimular o cidadão a compreender o seu dever na contribuição para as despesas estatais em benefício da coletividade, bem como a conscientizá-lo da relevância do seu acompanhamento na aplicação dos recursos públicos arrecadados. A promoção de uma política de educação fiscal consistente viabiliza que os tributos sejam gastos com mais justiça, transparência, honestidade e eficiência e faz com que a relação contribuinte-Estado seja menos conflituosa e mais democrática.²⁷⁶

No Brasil, desde 1969, alguns programas foram desenvolvidos com finalidade de promover a educação fiscal, porém não obtiveram êxito, eis que lançados de forma esparsa ou abandonados antes de atingirem seus objetivos²⁷⁷. Por outro lado, o

²⁷⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Educação fiscal no contexto social: Programa Nacional de Educação Fiscal**. 4ª edição. Brasília: ESAF, 2009, página 27.

²⁷⁷ Nesse sentido, Denize Grzybovski e Tatiana Gaertner Hahn (obra citada, 2006, páginas 849 e 850) que: “Em 1969 foi lançada a primeira ação educativa na área da administração fiscal da União, a ‘operação bandeirante’. Os agentes do fisco tinham a missão de ensinar ‘a não pagar multas’. A força dessa operação era o ensino sobre a função socioeconômica dos tributos e sua materialização através das obras de infra-estrutura (Pnef, 2002). Em 1970, com a operação Brasil do Futuro, a educação tributária buscava chegar aos estabelecimentos de ensino. A publicação Dona Formiga, Mestre Tatu e o imposto de renda, de Cecília Lopes da Rocha Bastos, foi distribuída nas escolas do ensino fundamental. O objetivo era levar às crianças elementos básicos para a formação de uma consciência substitutiva do estado de guerra entre o fisco e a sociedade. Essa atividade atacava os vícios culturais, promovendo a aceitação popular de três idéias: indispensabilidade dos tributos nas aspirações de desenvolvimento; vantagens da cooperação; poupança ou a descoberta do futuro. Apesar de seus méritos, o trabalho foi suspenso em 1972. Argumentava-se que essa atividade pertencia ao sistema educacional e que a obtenção de resultados somente se faria sentir em um prazo muito distante. Em 1977, a Secretaria da Receita Federal lançou o programa Contribuinte do Futuro mediante trabalho junto aos estabelecimentos de ensino e distribuição de livros e cartilhas a alunos e professores. O objetivo era a ampliação da consciência sobre a função social do tributo para melhorar a disposição de contribuir para as finanças do Estado, ficando sempre caracterizada a meta de aumentar a arrecadação tributária. Esse trabalho, caracterizado com rótulo de “campanha”, não alcançou a condição de atividade permanente por falta de compreensão da sua especialidade e pela dependência dessa ou daquela administração. Nos anos 1980 e o início dos anos 1990, alguns estados brasileiros implementaram trabalhos de educação tributária nos estabelecimentos de ensino. Muitos deles também foram interrompidos, demonstrando que os administradores públicos, sucessivamente, minimizam os efeitos positivos potenciais da educação fiscal (Pnef, 2002). Novas expectativas começaram a se criar para a questão da educação fiscal a partir dos seminários promovidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, em 1995, sobre federalismo fiscal e, em 1996, sobre administração tributária, nos quais diversos expositores chamaram a atenção para a questão da educação tributária. No encerramento do último seminário, um dos itens de destaque foi: ‘a introdução, nas escolas, do ensino do programa de consciência tributária é fundamental para despertar nos jovens a prática da cidadania, o respeito ao bem comum e a certeza de que o bem-estar social somente se consegue com a conscientização de todos’ (Pnef, 2002). Em setembro de 1996, celebrou-se o Convênio de Cooperação Técnica entre a União, os estados e o Distrito Federal. No anexo ao texto do acordo, entre as inúmeras atividades cooperativas, constaram a elaboração e a implementação de um programa nacional permanente

Programa Nacional de Educação Fiscal²⁷⁸ (Pnef), criado em 1999 para ensinar a população brasileira sobre a necessidade e a função social do tributo, assim como aspectos relativos à administração dos recursos públicos, ainda é incipiente, fazendo com que os contribuintes ainda possuam profundo desconhecimento acerca de aspectos básicos sobre tributação e finanças públicas, o que contribui para a baixa consciência fiscal do brasileiro e impede a modificação do atual cenário institucional.

2.7.2.5 Da transparência

A Escala Brasil Transparente (EBT) – Avaliação 360^{o279}, ranking divulgado em 12 de dezembro de 2018 pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU) para medir a transparência pública ativa

de conscientização tributária para ser desenvolvido nas unidades da Federação. Na mesma época foi criado o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros com recursos financeiros oriundos de empréstimos junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). O regulamento operativo objetivava ‘melhorar a eficiência administrativa, a realização e a transparência na gestão dos recursos públicos estaduais’ e, então, foram previstos projetos de modernização fiscal (Pnef, 2002). Em 1997, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) aprovou a criação do grupo de trabalho Educação Tributária, constituído por representantes do Ministério da Fazenda, das secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal. Oficializado por portaria ministerial, o grupo de trabalho objetivava ‘promover e coordenar as ações necessárias à elaboração e à implementação de um programa nacional permanente de educação tributária’ e ‘acompanhar as atividades do grupo Educação Tributária nos Estados’ (Pnef, 2002). Em março de 1999 passaram a integrar o grupo os representantes da Secretaria do Tesouro Nacional e do Ministério da Educação. Ainda em julho do mesmo ano, tendo em vista a abrangência do programa não se restringir apenas aos tributos, abordando também as questões da alocação dos recursos públicos e da sua gestão, o Confaz aprovou a alteração de sua denominação para Programa Nacional de Educação Fiscal (Pnef).” No âmbito estadual, também há programas de educação fiscal, a exemplo do Grupo de Educação Fiscal em São Paulo (GEFE/SP), instituído pelo Decreto nº 57.362, de 23 de setembro de 2011; o programa estadual de educação fiscal do Estado do Rio Grande do Sul (PEF/RS), instituído pela Lei nº 11.930, de 2003; o programa de educação fiscal do Estado do Rio de Janeiro, instituído pelo Decreto nº 26.023, de 2000; o programa de educação tributária (PET) da Bahia, instituído através do Decreto nº 7.505, de 1999.

²⁷⁸ Segundo Marcus Abraham (obra citada, 2018, páginas 58 e 59): “O Programa Nacional de Educação Fiscal propõe-se a: 1) ser um instrumento de fortalecimento permanente do Estado democrático; 2) contribuir para robustecer os mecanismos de transformação social por meio da educação; 3) difundir informações que possibilitem a construção da consciência cidadã; 4) ampliar a participação popular na gestão democrática do Estado; 5) contribuir para aperfeiçoar a ética na Administração Pública e na sociedade; 6) harmonizar a relação Estado-cidadão; 7) desenvolver a consciência crítica da sociedade para o exercício do controle social; 8) aumentar a eficiência, eficácia e a transparência do Estado; 9) aumentar a responsabilidade fiscal; 10) obter o equilíbrio fiscal; 11) combater a corrupção; 12) promover reflexão sobre nossas práticas sociais; 13) melhorar o perfil do homem público; 14) atenuar as desigualdades sociais.

²⁷⁹ Escala Brasil Transparente (EBT) – Avaliação 360^o. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU). Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br/noticias/2018/12/cgu-divulga-nova-avaliacao-de-transparencia-em-estados-e-municipios-brasileiros>>. Acesso em 15 de dezembro de 2018.

(publicação de informações na *internet*²⁸⁰) e passiva (pedidos de acesso à informação²⁸¹) em Estados e Municípios brasileiros, constatou, numa escala que varia de 0 a 10, que:

- a) 22 estados e o Distrito Federal (85% das UF) tiveram nota acima de 7;
- b) Das capitais, 93% possuem nota maior que 6, sendo que oito delas (30%) estão entre 9 e 10: Vitória (ES), Recife (PE), Curitiba (PR), Campo Grande (MS), Porto Velho (RO), Maceió (AL), Brasília (DF) e Cuiabá (MT);
- c) Com relação aos demais entes avaliados, 340 municípios (51% do total) conseguiram nota superior a 6 pontos.

No critério Transparência Passiva, a referida pesquisa concluiu que 602 entes federados (81,1%) disponibilizam ferramenta eletrônica que possibilita o pedido de acesso à informação e 36 entes atingiram a pontuação máxima no tocante ao cumprimento da LAI. Além disso, todos os entes avaliados possuem portal de transparência ou seção similar em seus endereços eletrônicos, sendo que 466 (67,4%) publicam informações sobre despesas, 406 (58,7%) publicam todos os dados avaliados sobre licitações, 550 (79,6%) publicam dados detalhados sobre servidores públicos (nome, cargo e remuneração), 417 (60,4%) publicam informações sobre diárias e 314 (45,4%) divulgam a regulamentação da LAI em local de fácil acesso. O município de Vitória (ES) foi o único ente a conseguir pontuação máxima na publicação proativa dos dados na internet.

De acordo com os dados oficiais supracitados, verifica-se que há um tendência de maior transparência no Brasil. No entanto, a falta de educação fiscal e de consciência por parte dos contribuintes impede maior interesse e análise qualitativa das informações

²⁸⁰ Segundo a CGU: “Em relação à Transparência Ativa – que se refere à publicação de informações públicas na internet de maneira espontânea (proativa) – a CGU verificou, primeiramente, a existência de sites oficiais e de portais de transparência dos entes. Em caso positivo, os avaliadores buscaram dados previstos como obrigatórios pela LAI e outras legislações.”

²⁸¹ Segundo a CGU: “Para avaliação da Transparência Passiva, foi verificada a existência de canais de atendimento ao cidadão (SIC ou similar) e de um sistema, formulário eletrônico ou e-mail para envio de pedidos de acesso a informações públicas. Também entrou na avaliação a possibilidade de acompanhar o trâmite das demandas via LAI e a análise das respostas recebidas (prazo, conformidade e opção de recurso). Para isso, foram feitas três solicitações, por usuários diferentes (não identificados como funcionários da CGU). O objeto dos pedidos foi pré-definido e o mesmo direcionado a cada município e/ou estado.”

prestadas, o que acaba gerando um impacto negativo na sua percepção em relação às suas obrigações fiscais.

Em que pese o crescimento da transparência em âmbito institucional, não há boa percepção do contribuinte quanto ao empenho do Estado no desenvolvimento de uma publicidade financeira ativa, isto é, a uma atividade de formação e educação da opinião pública que torne o conteúdo financeiro acessível, o que inviabiliza uma gestão democrática do orçamento²⁸² e, conseqüentemente, maior consciência fiscal do contribuinte.

2.7.2.6 A falta de moralidade entre os entes federados – guerra fiscal

A guerra fiscal, isto é, competição fiscal predatória entre os entes federados decorre de disputa pela atração de empreendimentos, investimentos e recursos privados para determinado território, na busca pela concentração de tributos e maior desenvolvimento local. Para o alcance desse objetivo, é comum a concessão de benefícios fiscais, doação de terrenos e equipamentos para instalação do empreendimento, financiamento, crédito com juros subsidiados, dentre outros atrativos. Pode ser horizontal, quando envolver entes federados de mesmo nível, a exemplo do que ocorre na competição dos Estados pelo ICMS, ou vertical, entre entes federados de diferentes níveis, a exemplo do que ocorre quando a União aumenta tributos da sua competência tributária não sujeitos à repartição com os entes menores. Nesse caso, poderá ocorrer a redução da autonomia de Estados e Municípios, em detrimento do pacto federativo.²⁸³

O fenômeno da guerra fiscal passou a ocorrer de forma mais intensa a partir da Constituição da República de 1988, tendo em vista a descentralização da federação e autonomia dos entes federados, já que no período militar havia modelo centralizador na

²⁸² No presente estudo, a expressão “gestão democrática do Orçamento” refere-se à uma gestão público-financeira com incentivo à participação efetiva da população na elaboração e execução do Orçamento Público dos entes federados.

²⁸³ ABRAHAM, Marcus. Obra citada, 2018, páginas 81 e 82.

União, ficando os Estados e Municípios com diminuta parcela da arrecadação e dos investimentos.²⁸⁴

Com o intuito de evitar a guerra fiscal pelo ICMS, a Lei Complementar nº 24, de 1975, recepcionada posteriormente pela Carta Magna de 1988 (artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g), dispôs sobre os convênios para a concessão de isenções, incentivos e benefícios em relação ao ICMS, os quais devem ser celebrados por unanimidade pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Monetária (CONFAZ), colegiado composto pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, sob a presidência do Ministro da Fazenda.

Contudo, alguns Estados têm concedido incentivos à revelia do CONFAZ, inclusive mediante concessão de benefícios disfarçados na forma de empréstimos e de participações acionárias, o que, além da renúncia fiscal, gera insegurança jurídica por parte dos contribuintes que se utilizam desses benefícios, pois, em caso de sua desconsideração pelos demais entes federados ou afastamento via judicial, salvo modulação²⁸⁵, ficará sujeito ao estorno do crédito tributário e à cobrança dos valores remanescentes, acrescidos dos encargos legais como juros e multa.²⁸⁶

Nesse cenário, existe o risco de redução global da arrecadação, com a banalização da prática²⁸⁷, havendo dúvidas, por outro lado, se os benefícios do empreendimento privado superam os decorrentes da arrecadação direta dos recursos públicos que foram renunciados pelo ente político. Isso porque o desenvolvimento econômico vem atrelado ao aumento da demanda por serviços públicos, implicando, conseqüentemente, na necessidade de maiores investimentos públicos na região, em especial em serviços públicos básicos como saúde, transporte, segurança e saneamento.

²⁸⁴ ABRAHAM, Marcus. Obra citada, 2018, página 83.

²⁸⁵ Sobre o tema, consultar a ADI 4481/PR, de relatoria do Ministro Roberto Barroso.

²⁸⁶ FERREIRA, Sérgio Guimarães. **Guerra fiscal ou corrida ao fundo do tacho?** INFORME – Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES, Rio de Janeiro, nº 04, janeiro de 2000, página 01.

²⁸⁷ Nesse aspecto, convém fazer referência ao cenário de guerra fiscal internacional vigente, no qual são criados favorecimentos fiscais para atrair o capital estrangeiro, especialmente no que tange à redução ou isenção total da tributação dos rendimentos desse capital, fazendo com que a carga fiscal concentre-se mais nos rendimentos do trabalho, o que pode afetar a isonomia e a capacidade contributiva. Sobre o tema, ver: TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012 e RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributação e desigualdade social no Brasil**. In: QUEIROZ, Luis Cesar Souza; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (org.). Estado Fiscal e tributação. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015.

Trata-se, portanto, de uma prática moral e constitucionalmente inadequada por parte de alguns entes federados, o que incentiva o contribuinte a agir da mesma forma, tanto em âmbito concorrencial, quanto em relação ao adimplemento da sua carga fiscal.

2.7.2.7 Incentivos fiscais ou gastos tributários (*tax expenditure*)

Conforme posicionamento da Receita Federal do Brasil²⁸⁸, gastos tributários são despesas governamentais indiretas, realizadas por intermédio do sistema tributário, com o intuito de atender a objetivos econômicos e sociais, devendo ser concedidos excepcionalmente, eis que efetivados através de isenções, anistias, presunções creditícias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária.²⁸⁹ São realizados a fim de simplificar e/ou diminuir os custos da administração, promover a equidade, corrigir desvios, compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo, compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis, promover a equalização das rendas entre regiões e/ou incentivar determinado setor da economia.

Os incentivos fiscais, que ocorrem através da diminuição da arrecadação e do aumento da disponibilidade econômica e financeira do contribuinte, visam proporcionar benefício à sociedade, através da consecução de determinada política econômica ou

²⁸⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Conceito de gasto tributário. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario>>. Acesso em 15 de abril de 2018.

²⁸⁹ Segundo a Receita Federal (BRASIL, Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019. Brasília, Ministério da Fazenda, 2018, páginas 10 e 11, Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018), “não constituem gastos tributários: “ (...) aquelas medidas que representam apenas um diferimento do pagamento dos tributos, tais como depreciações aceleradas e recuperação antecipada de créditos. Nesses casos, em um primeiro momento, ocorre uma redução do pagamento dos tributos, porém, no momento posterior, gera-se um pagamento a maior, implicando um efeito neutro no total arrecadado. Também não são considerados gastos tributários os parcelamentos de dívidas tributárias, mudanças de prazos de pagamento e as compensações de bases negativas, pois não constituem redução dos tributos devidos, apenas um diferimento no pagamento. Na prática, esses dois esquemas representam um benefício de fluxo de caixa para as empresas e uma perda financeira no tempo para o governo. Além desses, também não são consideradas gastos tributários as medidas que afetam tão somente as regras referentes à sistemática de retenções tributárias, como, por exemplo, o imposto de renda retido na fonte sobre os salários, pois esses pagamentos constituem apenas adiantamentos do tributo devido e serão posteriormente abatidos quando da apuração do montante definitivo.

social. Devem ser concedidos de forma justificada, razoável, excepcional, transitória e em conformidade com os ditames constitucionais.

Dos gráficos abaixo²⁹⁰, relativos às projeções dos gastos tributários para 2019, verifica-se que somente em âmbito federal, R\$ 306.397.956,548 (trezentos e seis bilhões, trezentos e noventa e sete milhões, novecentos e cinquenta e seis mil, quinhentos e quarenta e oito reais) serão desonerados do pagamento de tributos a título de incentivos fiscais, o que representa 4,12% do Produto Interno Bruto (PIB) e uma elevação nominal de 8,10% em relação ao valor estimado no PLOA 2018.

No exercício de 2019, há uma previsão de concentração de 83,57% do valor dos gastos em 5 funções orçamentárias de governo: Comércio e Serviço com 28,37%; Trabalho com 13,80%; Saúde com 13,49%; Indústria com 12,32%; e Agricultura com 10,83%, sendo que **as verbas destinadas à Seguridade Social (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e a Contribuição Previdenciária), concentram a maior parte das desonerações**. Os gastos tributários relativos à COFINS representam 22,18% do total e 0,91% do PIB, já os da Contribuição Previdenciária, 20,93% do total²⁹¹:

Figura – Gastos Tributários – projeções PLOA 2019 – Consolidação por tipo de tributo

²⁹⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Demonstrativo dos gastos tributários. Previsão PLOA 2019. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/gastos-tributarios-2013-previsoes-ploa>>. Acesso em: 15 de agosto de 2018.

²⁹¹ BRASIL, Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019. Brasília, Ministério da Fazenda, 2018, páginas 49 e 50. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

UNIDADE: R\$ 1,00

TRIBUTO	VALOR	PART. %		
		PIB	ARRECAÇÃO	GASTOS TRIBUTÁRIOS
Imposto sobre Importação - II	3.588.435.091	0,05	0,25	1,17
Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF	52.414.578.606	0,70	3,60	17,11
Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	49.335.544.739	0,66	3,39	16,10
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF	9.562.728.557	0,13	0,66	3,12
Imposto sobre Produtos Industrializados - Operações Internas - IPI-Interno	27.742.217.160	0,37	1,91	9,05
Imposto sobre Produtos Industrializados - Vinculado à Importação - IPI-Vinculado	2.753.636.953	0,04	0,19	0,90
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	2.914.718.489	0,04	0,20	0,95
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR	45.055.402	0,00	0,00	0,01
Contribuição Social para o PIS-PASEP	13.440.890.588	0,18	0,92	4,39
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	11.264.926.117	0,15	0,77	3,68
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	67.952.069.295	0,91	4,67	22,18
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	903.218	0,00	0,00	0,00
Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	1.259.491.525	0,02	0,09	0,41
Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE	0	0,00	0,00	0,00
Contribuição para a Previdência Social	64.122.760.808	0,86	4,41	20,93
TOTAL	306.397.956.548	4,12	21,05	100,00
ARRECAÇÃO*	1.455.384.700.381	19,57	100,00	
PIB	7.436.747.426.018	100,00		

Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018.

Figura – Gastos Tributários – Projeções PLOA 2019 – Consolidação por função orçamentária

UNIDADE: R\$ 1,00

FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA	VALOR	%
Comércio e Serviço	86.926.069.473	28,37%
Trabalho	42.281.449.907	13,80%
Saúde	41.318.272.249	13,49%
Indústria	37.739.599.361	12,32%
Agricultura	33.190.151.497	10,83%
Educação	15.992.842.950	5,22%
Assistência Social	15.241.547.407	4,97%
Ciência e Tecnologia	11.434.369.132	3,73%
Habitação	9.978.144.829	3,26%
Transporte	5.619.263.564	1,83%
Energia	2.768.272.824	0,90%
Cultura	2.100.230.013	0,69%
Direitos da Cidadania	931.279.361	0,30%
Desporto e Lazer	473.310.015	0,15%
Administração	307.589.308	0,10%
Organização Agrária	45.055.402	0,01%
Saneamento	25.769.095	0,01%
Defesa Nacional	16.890.391	0,01%
Comunicações	7.849.773	0,00%
Gestão Ambiental	0	0,00%
TOTAL	306.397.956.548	100%

Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018.

Há de se aferir, outrossim, a real motivação da concessão desses benefícios fiscais, eis que muitas vezes beneficiam setores econômicos com notória capacidade contributiva em prejuízo do interesse público. Não havendo pertinência lógica com a razão diferencial, pode-se afirmar que o tratamento discriminatório, concedido através

de isenções, subvenções, créditos presumidos, diferimentos, alíquota zero e demais desonerações ofendem o princípio da isonomia, tornando-se privilégios odiosos.²⁹²

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres²⁹³, ao afirmar que:

“A odiosidade do privilégio, como qualquer desigualdade inconstitucional, decorre da falta de razoabilidade para a sua concessão. Se o privilégio não atender ao ideal da justiça, se se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desrespeitar os princípios constitucionais da tributação, será considerado odioso.”

Ademais, a opção por incentivos estatais através de renúncia de arrecadação não são quantificados e registrados no orçamento público, o que impede maior fiscalização por parte da sociedade e do poder legislativo, bem como análise anual contundente acerca da conveniência da sua manutenção, ao contrário do que ocorre com a concessão de subsídios e transferências diretas de recursos financeiros. Trata-se, portanto, de uma opção política que dificulta o controle pelas autoridades competentes e a transparência, fato, porém, minimizado pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 2000)²⁹⁴, abaixo transcrito:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

²⁹² PSCHIEDT, Kristian. Obra citada, 2018, página 158.

²⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, página 288.

²⁹⁴ ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**, 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2017, página 148. Segundo o autor: “As limitações e condições aos gastos e desonerações fiscais se justificam porque, por muito tempo, a irresponsabilidade do administrador público, aliada às suas pretensões eleitoreiras de cunho populista e ao descaso em relação às gestões subsequentes, ensejava práticas extremamente danosas às contas públicas. Não era incomum, sobretudo em finais de mandatos, os gestores deixarem os chamados ‘testamentos políticos’, oferecendo graciosos aumentos ao funcionalismo, comprometendo a gestão de seus sucessores. Igualmente, as concessões de incentivos ou renúncias fiscais, muitas vezes eram feitas desprovidas de necessidade ou interesse público, com nítido atendimento a interesses particulares. Assim, como sempre pautada pelos ideais de transparência e de controle fiscal, a LRF sabiamente atribui às renúncias de receitas igual importância a que dá às despesas públicas, vislumbrando o mesmo efeito matemático entre a renúncia de receita e um gasto, uma vez que o montante financeiro cujo ingresso era considerado no orçamento, por força da renúncia fiscal, acaba por desfaltar as disponibilidades daquele ente. Atribui-se a esses benefícios a expressão ‘tax expenditure’ ou gasto tributário.”

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Cabe ressaltar, outrossim, que estudo do Banco Mundial²⁹⁵ constatou que as políticas de apoio às empresas consumiram 4,5% do PIB, em 2015, não havendo evidências de que tenham contribuído para o aumento da produtividade e geração de emprego, tendo gerado, inclusive, consequências negativas para a concorrência e a produtividade no Brasil²⁹⁶.

²⁹⁵ BANCO MUNDIAL. Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil, 2017. Disponível em: < <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

²⁹⁶ Segundo o referido estudo (páginas 10 e 11): “As despesas com políticas de apoio às empresas cresceram rapidamente, atingindo 4,5% do PIB em 2015; porém, não há evidências de que os programas existentes tenham sido eficazes e eficientes em seu objetivo de impulsionar a produtividade e a geração sustentável de empregos. Pelo contrário, tais programas provavelmente tiveram consequências negativas para a concorrência e a produtividade no Brasil. Muitas das despesas não fazem parte do orçamento, pois derivam de isenções tributárias e do fornecimento de crédito subsidiado por meio de bancos públicos. Seria crucial fazer avaliações robustas desses programas para informar o debate público e a reformulação das políticas. Análises preliminares indicam que talvez seja possível economizar (ou realocar) até 2% do PIB do orçamento federal ao longo da próxima década por meio da eliminação (ou reformulação) dos programas menos eficientes: - O maior programa da área – o SIMPLES – equivale a cerca de 1,2% do PIB em perdas de receitas tributárias. Seria benéfico reformar esse programa para torná-lo menos custoso e mais eficaz no que diz respeito ao estímulo à formalização, ao rápido crescimento das empresas mais produtivas e ao aumento da geração de empregos. - Propostas do governo para reduzir isenções na folha de pagamento (a Desoneração da Folha) gerariam uma economia equivalente a até 0,4% do PIB. Vários estudos indicam que esse programa teve pouco ou nenhum impacto na geração de empregos e que o custo das poucas vagas de emprego criada (ou protegida) foi muito alto – superior ao triplo do salário pago ao trabalhador. - O programa Inovar-Auto não parece ser eficaz, custa muito aos consumidores internos e viola princípios da Organização Mundial do Comércio (OMC). Ele deveria ser extinto ou, no mínimo reformado, caso em que deveria vincular o apoio a metas de exportação e dar mais atenção aos fornecedores (em vez de manter o foco na montagem final realizada por grandes empresas do setor automotivo). Isso geraria muitos benefícios para os consumidores e uma possível economia fiscal adicional de 0,03% do PIB. As isenções tributárias fornecidas à Zona Franca de Manaus, que custam o equivalente a 0,38% do PIB, também parecem ser ineficazes e deveriam ser pelo menos reformuladas, para que efetivamente contribuam para a economia local. - Alguma economia já vem sendo realizada em relação ao crédito subsidiado desde que o Programa de Sustentação do Investimento (PSI) foi eliminado em 2015. Vários estudos indicam que o PSI teve pouco impacto no apoio ao crescimento do investimento e da produtividade. Pelo contrário, o programa parece ter introduzido distorções, pois beneficiou

Dessa forma, verifica-se que no Brasil o objetivo dos incentivos fiscais é o estímulo de determinados segmentos econômicos estratégicos para o Governo Federal, sendo as necessidades sociais secundárias e apenas atendidas pontualmente, como no caso das isenções do IRPF para pessoas com moléstia grave, isenção do IPI e IOF para pessoas com deficiência e autistas, doações a Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente e ao Fundo Nacional do Idoso, PRONON (Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica) e PRONAS (Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência).²⁹⁷ Isso causa insegurança jurídica e diminui o nível de confiança do contribuinte no Poder Público, contribuindo para a perpetuação de uma cultura de evasão fiscal no Brasil.

2.7.2.8 Sucessivos programas de parcelamento de débitos fiscais

No Brasil, a obrigação tributária principal surge com a prática do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional, o que deve dar ensejo ao pagamento do valor devido ao fisco, nos prazos e trâmites previstos na legislação vigente, sempre de forma isonômica.

Nos últimos anos, sucessivos programas de parcelamentos especiais de débitos fiscais têm sido criados, concedendo descontos de até 100% no valor dos juros, da multa e do encargo legal, sob justificativa econômica e com forte viés arrecadatário, fazendo com que obrigações tributárias principais sejam constantemente inadimplidas ou adimplidas com diferentes prazos e valores por contribuintes com a mesma capacidade contributiva e que praticaram o mesmo fato gerador.²⁹⁸

principalmente empresas mais antigas e pouco produtivas. Os custos do PSI (associados a empréstimos existentes a juros subsidiados) continuarão a representar um peso para as finanças públicas por muitos anos – estima-se que o custo seja de aproximadamente 0,4% do PIB em 2018, e que se reduza a 0,1% do PIB até 2026.”

²⁹⁷ PSCHIEDT, Kristian Rodrigo. Obra citada, 2018, página 166.

²⁹⁸ Programa de Recuperação Fiscal (Refis), instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 - destinado somente a pessoas jurídicas; o valor da parcela é calculado pela aplicação de um percentual da receita bruta mensal (0,3% a 1,5%), com prazo ilimitado para pagamento e possibilidade de amortizar multas e juros com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL. Neste programa, houve a adesão de 129 mil contribuintes; • Parcelamento Especial (Paes), instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 - destinado a pessoas físicas e jurídicas, estabeleceu o prazo de 180 meses para pagamentos das dívidas e redução de 50% das multas. Neste programa houve a adesão de 374 mil contribuintes, sendo 282 mil pessoas jurídicas e 92 mil pessoas físicas. • Parcelamento Excepcional (Paex), instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006 - destinado somente a pessoas

jurídicas, estabeleceu 3 (três) modalidades de parcelamento: em 6, 120 e 130 parcelas, com redução de 50% a 80% das multas e de 30% dos juros de mora. No Paex houve a adesão de 244.722 contribuintes. • Programa “Refis da Crise”, instituído pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 – nesse programa foram criadas 14 modalidades entre pagamento à vista e parcelamento de dívidas, com redução de 60% a 100% das multas e de 45% a 25% dos juros de mora, com a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para pagamento desses acréscimos (saldos após as reduções). Este programa teve a adesão de 886.353 contribuintes, sendo 717.761 pessoas jurídicas e 168.592 pessoas físicas. Programas criados a partir de 2013: quatro reaberturas do parcelamento denominado Refis da Crise: • Primeira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, permitiu que os contribuintes pudessem, até 31 de dezembro de 2013, incluir no parcelamento especial os débitos vencidos até 30 de novembro de 2008; • Segunda reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou o art. 17 da Lei nº 12.865, de 2013, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 31 de julho de 2014. Terceira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: A Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, trouxe nova reabertura dos parcelamentos da Lei nº 11.941, de 2009. Essa reabertura possibilitou a inclusão de débitos vencidos até dezembro de 2013 e exigiu pagamento inicial de percentual de 5%, 10%, 15% ou 20% do valor da dívida, dependendo do montante a ser parcelado, que poderiam ser pagos em 5 parcelas nos primeiros 5 (cinco) meses do parcelamento. • Quarta reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: A Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, alterou o art. 2º da Lei nº 12.996, de 2014, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 1º de dezembro de 2014. Programa de Regularização Tributária (PRT): Instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017. Nesse programa, débitos vencidos até 30 de novembro de 2016 poderiam ser liquidados da seguinte forma: i) 20% à vista e o restante com utilização de créditos de Prejuízo Fiscal ou Base de Cálculo Negativa da CSLL ou ainda outros créditos, ou então parcelados em 96 parcelas; ou ii) 24% em espécie, em 24 parcelas, e o restante com créditos; ou iii) 120 parcelas escalonadas. Este programa teve a adesão de 100.499 contribuintes, sendo 69.697 pessoas jurídicas e 30.802 pessoas físicas. • Programa Especial de Regularização Tributária (PERT): instituído pela Medida Provisória nº 783, convertida na Lei nº 13.496, o PERT teve o prazo para adesão reaberto por três vezes. Nesse programa, ao qual aderiram de 740.311 contribuintes, sendo cerca de 443 mil pessoas jurídicas e 297 mil pessoas físicas, dívidas vencidas até 30/4/2017, poderiam ser liquidadas por uma das seguintes formas: i) pagamento em espécie de no mínimo 20% do valor da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017, e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal (PF) e base de cálculo negativa da CSLL (BCN) ou de outros créditos próprios relativos a tributos; ou ii) parcelamento em 120 prestações, sem reduções, calculadas com aplicação de percentuais escalonados sobre o valor da dívida; ou iii) pagamento em espécie de no mínimo 20% da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017. Parcelamento Especial para débitos do Simples Nacional - por força do art. 9º da Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, foi permitido o parcelamento em até 120 (cento e vinte) prestações de débitos relativos às competências até maio de 2016 apurados na forma do Simples Nacional. Aderiram 137.568 contribuintes. Parcelamento do PIS e da Cofins das Instituições Financeiras: a Lei nº 12.865, de 2013, instituiu e a Lei nº 12.973, de 2014, reabriu o prazo para parcelamento em até 60 (sessenta) meses de débitos de Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento para a Seguridade Social (Cofins) devidos por instituições financeiras e companhias seguradoras, vencidos até 31 de dezembro de 2013, com redução de 80% das multas e de 40% dos juros de mora. Ao todo, foram registrados 41 optantes no Programa. • Parcelamento de débitos do IRPJ e da CSLL decorrentes da Tributação sobre Bases Universais (TBU): a Lei nº 12.865, de 2013, instituiu e a Lei nº 12.973, de 2014, reabriu o prazo para parcelamento em até 180 meses de débitos de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e CSLL, decorrentes da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vencidos até 31 de dezembro de 2013, com redução de 80% das multas e de 50%. O Programa teve a adesão de 33 contribuintes. • Profut - Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro: a Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015, concedeu às entidades desportivas profissionais de futebol a possibilidade de parcelamento, em até 240 prestações mensais, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até publicação da lei. As reduções concedidas foram de 70% das multas e 40% dos juros. Após o prazo final de adesão, foram contabilizados 111 contribuintes optantes. • Programa de Regularização Rural (PRR) – instituído pela Medida Provisória 793, de 2017, ofereceu aos produtores rurais pessoas físicas, ou àqueles que compraram essa produção, condições especiais para renegociarem suas dívidas relativas à contribuição de que trata o art. 25 da Lei 8.212, de 1991, conhecida como contribuição ao Funrural, vencidas até 30 de abril de 2017, mediante o pagamento, até dezembro de 2017, de 4% da dívida, sem reduções, e o restante da dívida com reduções de 25% das multas e 100% dos juros, e o restante em 176 parcelas. • Programa de Regularização de Débitos Previdenciários dos Estados e Municípios (PREM) - instituído pela Medida Provisória nº 778,

A generalização de programas de parcelamento especial anula a aplicação de sanções, principal instrumento da gestão tributária e do modelo punitivo de abordagem das autoridades fiscais, provocando a institucionalização da sua inadimplência²⁹⁹, gerando, por outro lado, *superávit* de forma artificial para custear gastos públicos frequentes e mal administrados, o que também pode configurar uma forma de planejamento tributário estatal abusivo.

Segundo estudo da Receita Federal do Brasil, atualizado em 29 de dezembro de 2017, historicamente, após a adesão, cerca de 50% dos optantes tornam-se inadimplentes, incidindo em hipótese de exclusão do programa, como uma manobra para obter vantagem desleal, uma vez que muitos devedores conseguiram nesse período atestar uma falsa regularidade fiscal, com o pagamento de valores inexpressivos³⁰⁰.

Após análise do comportamento dos contribuintes nos primeiros 4 grandes parcelamentos especiais (REFIS, PAES, PAEX e Refis da Crise), verificou-se que foi muito baixo o índice de quitação nesses parcelamentos, o que pode ser explicado pelo grande aumento dos parcelamentos especiais nos últimos anos, o **que fez com que os contribuintes incorporassem uma cultura de não pagamento de dívidas, na expectativa de instituição iminente de um novo programa de parcelamento com condições especiais para pagamento.**³⁰¹

Em outras palavras, a concessão reiterada de parcelamentos sob condições especiais criou uma certa acomodação nos contribuintes, que não se preocupam mais

2017, trouxe a possibilidade de parcelamento de débitos previdenciários de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas em 200 parcelas, com entrada, sem redução de 2,4% da dívida e o restante com reduções de 40% das multas e 80% dos juros. Esse programa contou com a adesão de cerca de 2.300 municípios e estados brasileiros.

²⁹⁹ ROCHA, Sergio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, São Paulo, n. 39, 2018, página 07.

³⁰⁰ A título exemplificativo, foi constatado pela RFB que “No Refis da Crise do ano de 2009 os optantes ficaram pagando uma parcela mínima de R\$ 100,00 por um longo período e tiveram, nesse período, direito à Certidão Positiva com efeitos de Negativa perante a Fazenda Nacional até a ocorrência da etapa de consolidação dos débitos, que ocorreu em julho de 2011. Nessa etapa, metade das opções foram canceladas por irregularidade desses pagamentos mínimos, evidenciando que o parcelamento, além de ineficaz, ainda trouxe como consequência concorrência desleal e efeitos contrários aos interesses públicos, uma vez que grandes devedores conseguiram nesse período atestar uma falsa regularidade fiscal, com o pagamento de valores inexpressivos.” (BRASIL. Receita Federal do Brasil. Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais Atualizado em 29 de dezembro de 2017, página 07. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em 01 de novembro de 2018).

³⁰¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Atualizado em 29 de dezembro de 2017, páginas 6 e 7. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em 01 de novembro de 2018.

em liquidar suas dívidas, utilizando-os, portanto, como uma clara estratégia de rolagem das suas dívidas e como forma de concorrência desleal, em manifesta ofensa ao princípio constitucional da isonomia. Nesse sentido a Receita Federal do Brasil, ao afirmar expressamente que:

Nem mesmo o alto valor das reduções concedidas pelos programas de parcelamento, que montou R\$ 21,7 bilhão foi capaz de convencer os contribuintes a regularizarem suas dívidas para com a Fazenda Nacional. A certeza do próximo programa e a conseqüente possibilidade de rolar a dívida é mais atrativa do que qualquer redução oferecida.

(...)

Essa influência negativa ocorre principalmente na expectativa de abertura de novo parcelamento. Pelo estudo, essa expectativa reduz em 5,8% o incremento esperado da arrecadação induzida para as empresas que optam pelo parcelamento, comparando com as que não optam. Após a opção, pelos modelos apresentados, o “efeito colateral” acarreta um decréscimo estimado de 1,5% no incremento esperado da arrecadação induzida. Estima-se, portanto, que R\$ 18,6 bilhões deixaram de ser arrecadados de obrigações tributárias correntes por ano em decorrência da publicação de parcelamentos especiais.

Os efeitos negativos dos programas em comento são tão latentes que, em recente procedimento de Auditoria (nº 201601522), o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC), na CONSTATAÇÃO 1.1.1.2 – Reflexos negativos na arrecadação e na Administração Tributária Federal em decorrência dos reiterados Programas de Parcelamentos Especiais, no contexto da legislação tributária nacional – fez a seguinte RECOMENDAÇÃO 02: Em articulação com a Secretaria-Executiva do MF, realizar, concomitantemente à manifestação da RFB acerca da concessão de novos parcelamentos especiais, divulgação de estudos sobre os impactos negativos dos parcelamentos especiais na arrecadação, bem como solicitar atuação da Assessoria Parlamentar do MF junto à Casa Civil da Presidência da República e ao Congresso Nacional no sentido de se discutir com esses atores os reflexos negativos dos parcelamentos especiais.³⁰²

Além disso, nos parcelamentos com grande prazo de pagamento, a aplicação de juros simples incidentes nas prestações consiste, por si só, em mais um benefício fiscal, sendo um incentivo para que o contribuinte deixe de pagar os tributos e aplique os seus recursos no mercado financeiro. O financiamento do crédito tributário através dos parcelamentos especiais tornou-se, portanto, mais atrativo do que o financiamento bancário ou o próprio mercado de capitais.

Assim, se ao invés de adimplir seus débitos fiscais, o contribuinte aplicar os valores em títulos públicos, por exemplo, remunerados pelo Governo Federal pela taxa Selic (os mesmos juros cobrados sobre os débitos em atraso), essa opção lhe será muito

³⁰² BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Atualizado em 29 de dezembro de 2017, página 9. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em 01 de novembro de 2018.

mais vantajosa, já que poderá resgatá-los posteriormente e pagar à vista com desconto seus débitos junto ao Fisco.

Ressalte-se que deputados federais e senadores da legislatura de 2015-2018 que possuem débitos fiscais inscritos em Dívida Ativa da União propuseram em torno de 50% das emendas apresentadas nas medidas provisórias que trataram de parcelamento de débitos junto à União, numa tentativa de legislar em benefício próprio.³⁰³ Nesse mesmo sentido, a Nota de Esclarecimento PGFN/CGR N° 001, de 4 de maio de 2017, documento de 180 páginas contendo a relação pormenorizada de Deputados Federais e Senadores da República com débitos inscritos em D.A.U.³⁰⁴ em nome próprio e vinculados a pessoas jurídicas com débitos inscritos em D.A.U., bem como a relação de devedores da União que financiaram campanhas eleitorais de candidatos ao cargo de Deputado Federal e de Senador da República³⁰⁵.

Além de duvidosa constitucionalidade, por ofensa à isonomia, a instituição reiterada de modalidades especiais de parcelamento de débitos, com reduções generosas de multas, juros e demais encargos legais, só contribui para a cultura de inadimplência em relação às obrigações fiscais.

2.7.2.9 O lobby

A palavra lobby é de origem inglesa e, etimologicamente, refere-se ao salão de entrada de edifícios. Tornou-se um verbo, como referência à atuação de representantes de interesses (os “lobistas”) que, para apresentarem seus pleitos, esperavam a passagem de políticos pelo salão de entrada dos edifícios onde eles se hospedavam ou

³⁰³ CARAZZA, Bruno. **O Brasil Velho que legisla em causa própria**. Folha de São Paulo – O Espírito das Leis, 22 de setembro de 2017. Disponível em:

<http://oespiritodasleis.blogfolha.uol.com.br/2017/09/22/o-brasil-velho-que-legisla-em-causa-propria/>.

Acesso em 7 de novembro de 2018.

³⁰⁴ Dívida Ativa da União.

³⁰⁵ O referido documento foi publicado no *site* oficial da PGFN com base na Lei de Acesso à Informação a pedido do jornal Folha de S.Paulo, como subsídio para a publicação de reportagem sobre a proposta de renegociação de dívidas com a Receita pelos próprios deputados devedores. No entanto, 10 minutos depois, foi excluído alegando-se incorreções na lista de devedores. Apesar de jamais ter sido republicada oficialmente, a Nota de Esclarecimento PGFN/CGR N° 001, de 4 de maio de 2017 foi amplamente divulgada na *internet* por diversos veículos de comunicação, podendo ser acessada no seguinte endereço eletrônico: <https://www.valor.com.br/sites/default/files/infograficos/pdf/nota-dividas-parlamentares-federais.pdf>. Acesso em 01 de dezembro de 2018.

trabalhavam. Trata-se, portanto, de uma atividade de defesa de interesses afetados por decisões públicas, podendo ser lícito ou ilícito.³⁰⁶ Como regra geral, a pressão de grupos de interesses sobre o Legislativo é maior e mais eficaz do que a exercida sobre o Executivo, cujos membros são temporariamente mais independentes.³⁰⁷

O *lobby* pode ser considerado lícito, desde que alicerçado no pluralismo político e com base no disposto no artigo 5º, incisos IV (direito à liberdade de manifestação de pensamento), IX (direito à expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação), XVI (direito à liberdade de reunião), XVII (direito à liberdade de associação para fins lícitos, XXXIII (direito ao acesso à informação pública de interesse particular, coletivo ou geral e XXXIV, alínea a (direito de petição aos poderes públicos, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder). Nesse caso, constituir-se-á em instrumento democrático de representação de interesses, trazendo contribuições positivas para os tomadores de decisão, a opinião pública, os interesses representados e o sistema político como um todo, bem como visão mais abrangente e profunda sobre os problemas públicos.³⁰⁸

Em caso de desequilíbrio entre os *lobbies* atuantes e a concessão de privilégios injustificáveis, o *lobby* se torna flagrantemente ilícito, podendo resultar, inclusive, na prática de crimes contra a administração pública, tais como corrupção ativa e passiva, tráfico de influência, fraude em concorrências, entre outros.

De fato, a contratação de lobistas talentosos e bem preparados, o patrocínio de sólidos estudos técnicos, a realização de campanhas publicitárias persuasivas, dentre outros, pode fazer com que interesses de segmentos econômicos extremamente bem organizados e fartamente financiados sejam atendidos, em detrimento do interesse público, o que pode culminar na concessão de vantagens indevidas para segmentos econômicos com notória capacidade contributiva, tais como benefícios fiscais.

Nesse cenário, é comum que grandes empresas, ao invés de investirem na melhora dos seus produtos e serviços, contratem lobistas para pressionar os agentes políticos na aprovação de medidas que diminuam a concorrência, impliquem na

³⁰⁶ MANCUSO, Wagner Pralon. **Lobby: instrumento democrático de representação de interesses?** Revista da USP, Organicom, ano 8, número 14, 1º semestre de 2011, páginas 120 e 122. Disponível em: <<file:///C:/Users/xx/Documents/MESTRADO/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20E%20ARTIGOS/ARTIGOS%20LIDOS/LOBBY.pdf>>. Acesso em 8 de outubro de 2018.

³⁰⁷ MEHL, Lucien. **Elementos de Ciencia Fiscal**. Barcelona: Bosch, 1964, página 330.

³⁰⁸ MANCUSO, Wagner Pralon, obra citada, página 122.

aprovação de investimentos públicos em seu setor, crédito subsidiado, benefícios fiscais, os convençam a não legislar em prejuízo de determinado grupo de pressão e até mesmo para evitar o trabalho de grupos com pautas antagônicas. Tais agentes políticos recebem, em contrapartida, benefícios financeiros, tais como contribuições de campanha (por meios legais ou caixa dois) ou percentual sobre o superfaturamento de obras e serviços públicos contratados.

A atividade de *lobby* não é regulamentada no Brasil, porém é tão influente no Congresso Nacional que há casos de projetos de lei redigidos pelos próprios grupos de pressão, como o ocorrido com o PL nº 5587, de 2016, que regulamentou os aplicativos como *Uber* e *Cabify*, o qual teria sido redigido no Sindicato de Taxistas de São Paulo.³⁰⁹

Em uma década, a Odebrecht utilizou-se do *lobby* ilegal e do pagamento de doações milionárias para campanhas políticas com o intuito de obter redução de impostos, benefícios fiscais e de contratos através da tramitação de catorze propostas no Congresso.³¹⁰

Dessa forma, em que pese a possibilidade de existência de *lobby* lícito, a falta de sua regulamentação e de dados oficiais sobre o seu exercício, bem como a existência de sucessivos escândalos de corrupção envolvendo a atividade de lobistas e políticos, fazem com que essa atividade represente um incentivo negativo em relação ao adimplemento voluntário das obrigações fiscais pelos contribuintes brasileiros.

2.7.2.10 A complexidade

³⁰⁹ SPIGARIOL, André. Exclusivo: Projeto de Lei que regulamenta o Uber no Brasil foi redigido no Sindicato de Taxistas de São Paulo. Spotniks, 26 de setembro de 2017. Disponível em: <https://spotniks.com/exclusivo-projeto-de-lei-que-regulamenta-o-uber-no-Brasil-foi-redigido-no-sindicato-de-taxistas-de-sao-paulo/>. Acesso em 08 de outubro de 2018.

³¹⁰ TRISOTTO, Fernanda. Odebrecht usou influência e propina na tramitação de 14 propostas no Congresso. Gazeta do povo, 16 de abril de 2017. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/politica/republica/odebrecht-usou-influencia-e-propina-na-tramitacao-de-14-propostas-no-congresso-clq71wibfi7mnolcvschm8xmb>. Acesso em 17 de junho de 2018.

Segundo Vito Tanzi³¹¹, a complexidade do sistema tributário, caracterizada pelo excesso de normas fiscais e de burocracia, é uma tendência natural do processo democrático, sendo consequência da pressão exercida por grupos de interesses para garantir benefícios e desonerações fiscais.

Em outras palavras, a complexidade do sistema tributário decorre, entre outras causas, da liberdade dos cidadãos, em sociedades democráticas desenvolvidas ou em desenvolvimento, de formarem grupos de interesses legítimos, ainda que contrários aos interesses do público em geral. Nesse sentido, quanto mais democrático for um país e quanto mais um sistema tributário permanecer em funcionamento, maior a tendência de se tornar complexo.

Segundo Daniel Giotti: “A complexidade apontada por Vito Tanzi tem a ver com o fato de as reformas formais e substanciais alterarem profundamente algumas bases teóricas racionais incorporadas ao ordenamento jurídico”. Decorre também da complexidade crescente das relações socioeconômicas, tendo em vista a existência de novas atividades econômicas que podem ser tributadas e de novas demandas sociais que precisam ser custeadas com recursos públicos. Por outro lado, o funcionamento de um sistema tributário viabiliza uma melhor construção dos sentidos dos textos legais e maior compartilhamento social, o que o torna menos complexo do ponto de vista operacional.³¹²

Klaus Tipke³¹³ também aponta que os favorecimentos fiscais e as subvenções, além de tornar o sistema tributário mais complexo, causam danos à livre concorrência, retirando a pressão das empresas para melhorar seu desempenho e baixar os custos, tornando-os incompatíveis, portanto, com uma economia de livre mercado.

Outros fatores que implicam no aumento da complexidade tributária são, exemplificativamente, a transferência, pela Administração Tributária para o contribuinte, do dever de interpretação e aplicação da legislação tributária, a criação de diversas hipóteses de retenção na fonte e de responsabilidade tributária, a constante

³¹¹ TANZI, Vito. **Complexidade na tributação: origem e consequências**. In: SANTI, Eurico M. D. de. et al., *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft e Direito GV, 2013, página 201.

³¹² PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, página 46.

³¹³ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Traduzido por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2012, página 64.

alteração legislativa e a criação de inúmeras normas regulamentares, o que, conseqüentemente, aumenta bastante também os custos de *compliance* fiscal.

Há, na verdade, uma multidimensionalidade da complexidade, que pode ser evidenciada em diferentes estágios de funcionamento do sistema tributário, ou seja, no estabelecimento da política tributária, no processo legislativo de criação de leis tributárias, na administração tributária, através do surgimento de regras e práticas por parte das autoridades fazendárias, bem como na conformidade tributária, no que tange ao cálculo do valor devido ao Fisco.³¹⁴

Segundo Christopher Evans e Bihn Tran-Nam, o grau de complexidade do sistema tributário de um país pode ser aferido através dos seguintes indicadores: 1. O número de tributos nos vários níveis de governo em um país (complexidade política); 2. A extensão do código tributário em termos de páginas ou palavras, bem como sua legibilidade no sentido linguístico (complexidade estatutária) 3. A extensão do uso de consultores tributários profissionais pelos contribuintes (complexidade de *compliance* ou de conformidade); 4. Custos operacionais fiscais, ou seja, o total dos custos administrativos e de conformidade fiscal (complexidade administrativa e de conformidade); 5. A extensão das disputas tributárias (complexidade legal e efetiva).³¹⁵

No caso brasileiro, o modelo de federalismo fiscal adotado, com distribuição rígidas de competências tributárias, a multiplicidade de entes tributantes, a pluralidade de tributos, a grande necessidade de utilização de assessoria tributária, os altos custos de *compliance*, bem como o número excessivo de normas tributárias são responsáveis pela existência de uma hipercomplexidade da tributação brasileira.³¹⁶

A complexidade tributária implica no aumento de gastos e de tempo para o preenchimento de declarações fiscais e de interpretações sobre as normas jurídicas,

³¹⁴ PAULA, Daniel Giotti de. Obra citada, 2018, páginas 66 e 67.

³¹⁵ EVANS, Christopher; TRAN-NAM, Bihn. **Towards the development of a tax system complexity index.** In: Fiscal Studies, vol. 35, n. 3, 2014, página 350. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.901.2971&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em 15 de janeiro de 2019. Nas palavras dos autores: “As a multidimensional concept, tax complexity has been captured by a variety of measures. The various, alternative indicators of tax complexity that have been considered in the literature include: • the number of all taxes at various levels of government in a country (policy complexity); • the length of the tax code in terms of words or pages (statutory complexity); • the readability of the tax legislation – for example, Flesch readability index or Cloze testing; note that these are measures of readability in the linguistic sense, not in the content sense – (statutory complexity); • the extent of use of professional tax advisers by taxpayers (compliance complexity); • tax operating costs, i.e. the sum of tax administrative and compliance costs (administrative and compliance complexity); • the extent of tax disputes (legal and effective complexity).”

³¹⁶ PAULA, Daniel Giotti de. Obra citada, 2018, página 47.

provocando, como reação, um aumento no nível de evasão fiscal e reduzindo, conseqüentemente, a segurança jurídico-tributária. Tal situação torna o sistema ineficiente e ofensivo à equidade e à isonomia.

Dessa forma, a complexidade tributária está relacionada à utilização de planejamentos tributários abusivos e de esquemas de evasão fiscal, os quais tendem a ocorrer com maior frequência em sistemas tributários cuja carga fiscal seja elevada e a qualidade no gasto público e a transparência insuficientes.

A complexidade tributária cria distorções que diminuem a renda, a produtividade geral e o aumento da desigualdade social, sendo agravada em muitos casos por alterações legislativas que concedem deduções, isenções, preferências a setores econômicos, bem como pelo intenso trabalho de *lobby*, que se utilizado indiscriminadamente pode aumentar a suscetibilidade de casos de corrupção envolvido a classe política. A existência de forte burocracia no país contribui para o aumento da informalidade, da evasão fiscal, torna o sistema tributário mais injusto e traz insegurança jurídica para a população.

Nesse cenário, ocorre o aumento da Economia Subterrânea³¹⁷, o que leva à diminuição da capacidade de investimento estatal e contribui para a ocorrência de injustiça fiscal e de um cenário de concorrência desleal.^{318 319}

³¹⁷ A economia subterrânea é a economia paralela, isto é, a produção de bens e serviços não declarada ao Governo deliberadamente, com o objetivo de sonegar impostos, evadir contribuições para a seguridade social, driblar o cumprimento de leis e regulamentações trabalhistas e evitar custos decorrentes da observância às normas aplicáveis a cada atividade. O Índice de Economia Subterrânea é estudo anual que estima os valores de atividades deliberadamente não declaradas aos Poderes Públicos, com o objetivo de sonegar impostos, e daquelas de quem se encontra na informalidade por força da tributação e burocracia excessivas. O Índice de Economia Subterrânea é calculado pela média de dois importantes indicadores da economia. Método monetário Elevação da moeda em virtude da carga tributária e da informalidade do trabalho. Trabalho informal Percentual de trabalhadores sem carteira assinada e da renda do trabalho informal. Sobre o tema, consultar: CACCIAMAL, Maria Cristina. **A economia Informal 20 anos depois**. Revista Indicadores Econômicos FEE, V. 21, nº 04, 1994, páginas 217-232.

³¹⁸ POÇO, Maria de Lurdes Cruz. **Percepção da evasão e fraude fiscal em Portugal: um estudo sociológico**, páginas 19 a 21. Disponível em: < <http://hdl.handle.net/10400.26/14577>>. Acesso em 15/11/2018.

³¹⁹ Os motivos que levam à disseminação desse tipo de prática estão relacionados à crises econômicas, como forma de ação individual de sobrevivência, já que o Estado não possui condições de implementação de políticas de desenvolvimento, mas também podem ser consideradas como forma de reação à tributação excessiva. Outros fatores que contribuem são a austeridade das normas, a baixa qualidade do serviço público, a economia em crise e indicadores monetários (fluxo de moeda fora dos bancos) e indicadores de mercado de trabalho, isto é, pela proporção entre a população economicamente ativa para a produção de bens e serviços e a taxa de crescimento da força de trabalho durante determinado período. Sobre o tema, consultar: CACCIAMAL, Maria Cristina. **A economia Informal 20 anos depois**. Revista Indicadores Econômicos FEE, V. 21, nº 04, 1994, páginas 217-232.

O Instituto Brasileiro de Economia (Ibre) da Fundação Getúlio Vargas, em parceria com o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) identificou que o Índice de Economia Subterrânea (IES) em 2017 correspondeu a 16,6% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, que deixou de arrecadar o equivalente a um trilhão de reais em decorrência da informalidade³²⁰.

A evolução do IES na série histórica patrocinada pelo ETCO



Assim, pode-se afirmar que, como regra geral, quanto maior a complexidade tributária em determinado país, maiores serão os custos de conformidade fiscal, o que reduz a neutralidade, a eficiência, a qualidade e a legitimidade do sistema tributário como um todo.

Tais conclusões podem ser facilmente comprovadas com base no relatório *Doing Business 2017*^{321 322}, divulgado pelo Banco Mundial em 31 de outubro de 2017³²³, que aponta o Brasil como o país onde mais se gasta tempo no mundo para lidar com a

³²⁰ De acordo com estudo do ETCO e do FGV/Ibre, a estabilidade na informalidade este ano é reflexo da retomada econômica. Disponível em: <<https://www.etco.org.br/noticias/de-acordo-com-estudo-do-etco-e-do-fgvibre-estabilidade-na-informalidade-este-ano-reflexo-da-retomada-economica/>>. Acesso em 24 de outubro de 2018.

³²¹ Esse relatório mede o grau de facilidade de se fazer negócios em 190 países do mundo, através da análise do número de dias gastos na abertura de empresas, no pagamento de impostos, na obtenção de alvarás de construção, na conexão com a rede elétrica e no registro de uma propriedade, na obtenção de crédito e na execução de contratos e resolução de insolvência.

³²² Sobre dados empíricos acerca da complexidade tributária no Brasil, incluindo alterações legislativas, também foi consultada a seguinte obra: SILVA, Rodrigo da. **Guia Politicamente Incorreto da Política Brasileira**. Rio de Janeiro: Editora Casa da Palavra, 2018, páginas 25 a 33.

³²³ O GLOBO. Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>. Acesso em 28 de julho de 2018.

burocracia tributária. Nele, as empresas gastam em média 1.958 horas por ano para cumprir todas as regras exigidas pelo fisco brasileiro, sendo que sua estrutura de tecnologia e de recursos humanos para essa finalidade consome cerca de 1,5% do seu faturamento anual, de acordo com pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)³²⁴, o que totalizou um gasto em 2016 de cerca de R\$ 60 bilhões.

Já na Bolívia, que ocupa o penúltimo lugar no *ranking* elaborado pelo Banco Mundial na referida pesquisa, são necessárias 1.025 horas por ano para cumprir todas as regras exigidas pelo fisco boliviano. Na Argentina, o tempo médio é de 311,5 horas/ano, no México, é de 240,5 horas/ano e a média nos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é de apenas 160,7 horas anuais, isto é, 8% do tempo gasto no Brasil.

Ademais, segundo esse relatório, constatou-se que em 2017:

- a) a Nova Zelândia aparece em primeiro lugar, sendo seguida por Cingapura, Dinamarca, Coreia do Sul e Hong Kong. Os Estados Unidos subiram do 8º para o 6º lugar, a China subiu quatro posições e a Índia avançou 30 colocações;
- b) O Brasil aparece nas últimas colocações também nos quesitos abertura de empresas (176º) e obtenção de alvarás de construção (170º). Seu melhor desempenho foi em relação à obtenção de energia elétrica (45º), à proteção a investidores minoritários (43º) e à execução de contratos (47º);
- c) todos os demais parceiros do Brasil no Brics (Rússia, Índia, China e África do Sul) estão à sua frente nesse *ranking*, assim como países vizinhos como Argentina (117º), Peru (58º) e Chile (55º).

Segundo o IBPT³²⁵, a complexidade tributária no Brasil é significativa, existindo hoje em vigor no país 63 tributos e 97 obrigações acessórias, exigidos através de mais de 3.790 normas brasileiras. A cada dia, uma média de 30 novas regras ou atualizações tributárias são editadas no país, o que, indubitavelmente, também compromete a competitividade, dificulta o combate à corrupção, diminui o crescimento econômico e

³²⁴ IBPT. Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>. Acesso em 15 de julho de 2018.

³²⁵ IBPT. Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>. Acesso em 15 de julho de 2018.

afeta o nível de investimento externo, conforme pesquisa realizada pela Fiesp (Federação das Indústrias do Estado de São Paulo)³²⁶.

O vice-Presidente da empresa multinacional Bosch para a América Latina, Wolfram Andres, afirmou, em matéria publicada no jornal “O Globo”, de 20 de novembro de 2017³²⁷, que a complexidade do sistema tributário brasileiro gera gasto com pessoal muito maior, comparativamente ao gasto em outros países. Segundo ele: “A Bosch da Espanha tem vendas equivalentes às da Bosch do Brasil e lá temos apenas 1 especialista em tributação. Aqui são 35. Esse é custo Brasil”.

Além disso, conforme informações prestadas nessa mesma reportagem pela Diretoria de uma multinacional brasileira de tecnologia, presente em 40 países, a cada 200 funcionários, 1 trabalha na área contábil no Brasil, ao contrário do que ocorre nos Estados Unidos, onde a proporção é de 1 para mil e, na Europa, de 1 para 500.

O cenário tributário brasileiro é tão complexo que o tempo dispendido com burocracia custa mais que os próprios impostos, segundo a economista portuguesa Rita Carvalho, diretora do Banco Mundial: “Houve avanços, mas poderia haver mais. No geral, em quase todas as áreas em que medimos o problema não é o custo, mas o tempo.”³²⁸

Ademais, de acordo com pesquisa do Fórum Econômico Mundial³²⁹, em 2015 o Brasil ocupou a penúltima colocação em *ranking* de países no que tange à facilidade de cumprimento de requisitos administrativos e regulatórios, sendo o acesso ao crédito, a corrupção e a burocracia os fatores que mais atrapalham os negócios no país.

³²⁶ FIESP. Relatório Burocracia: custos econômicos e propostas de combate. Disponível em: <<file:///C:/Users/xx/Downloads/custos-economicos-da-burocracia-final.pdf>>. Acesso em: 10 de julho de 2018.

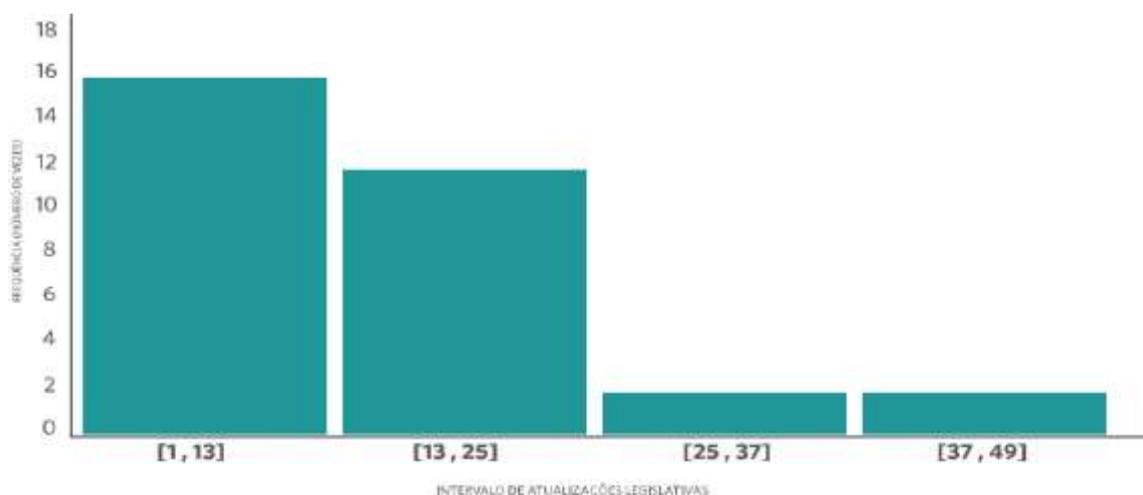
³²⁷ O GLOBO. Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>>. Acesso em: 28 de julho de 2018.

³²⁸ LIMA, Luís. “Tempo perdido com a burocracia custa mais caro ao Brasil que impostos, diz diretora do Banco Mundial”. Revista Época, 26 de setembro de 2017. Disponível em: <http://epoca.globo.com/economia/noticia/2017/09/custo-do-tempo-pesa-mais-que-o-financeiro-diz-diretora-do-banco-mundial-sobre-burocracia-brasileira.html>. Acesso em 22 de outubro de 2018.

³²⁹ Confederação Nacional da Indústria. As barreiras da burocracia: o setor portuário. Brasília, CNI, 2016.

Em âmbito legislativo, verifica-se que, de acordo com estudo conduzido pela *Endeavor*, organização global sem fins lucrativos, no ano de 2017³³⁰, dos 32 Municípios mais importantes para a economia brasileira³³¹, entre os anos de 2013 e 2017, metade deles atualizou sua legislação referente ao ISS de 1 a 13 vezes, 12 deles a modificaram entre 13 e 25 vezes, dois a alteraram entre 25 e 37 vezes e dois efetivaram nela entre 37 e 49 alterações, conforme gráfico abaixo colacionado:

Gráfico - Total de atualizações do ISS, por município, de 2013 a 2017 - Municípios selecionados



Fonte: Endeavor (2017).

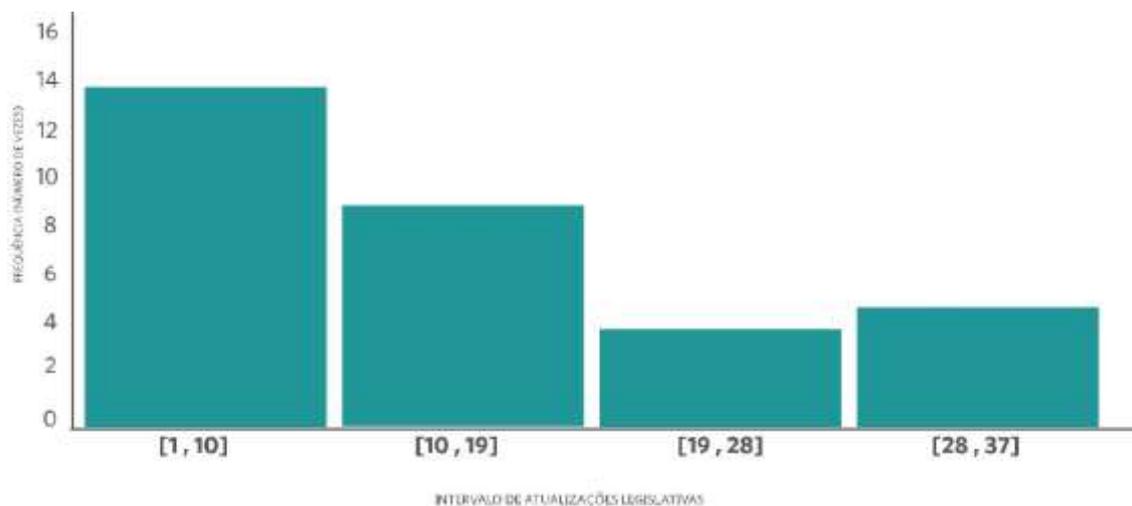
No caso do IPTU, 14 municípios atualizaram em até 10 vezes a sua legislação nos últimos quatro anos, nove Municípios a atualizaram entre 10 e 19 vezes, quatro

³³⁰ ENDEAVOUR. A burocracia no ciclo de vida das empresas: descongestionar para o país avançar. 2017. Disponível em: <https://endeavour.org.br/tudo-sobre-burocracia>, página 14. Acesso em: 22 de outubro 2018.

³³¹ No caso de impostos municipais, como o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), os dados levantados pela EY são referentes aos municípios de: São Paulo – SP, Rio de Janeiro – RJ, Belo Horizonte – MG, Brasília – DF, Fortaleza – CE, Curitiba – PR, Salvador – BA, Porto Alegre – RS, Recife – PE, Goiânia – GO, Campinas – SP, Manaus – AM, São Luís – MA, Belém – PA, Natal – RN, Campo Grande – MS, Cuiabá – MT, Ribeirão Preto – SP, Maceió – AL, Joinville – SC, São José dos Campos – SP, Maringá – PR, Aracaju – SE, Uberlândia – MG, João Pessoa – PB, Londrina – PR, Teresina – PI, Sorocaba – SP, Caxias do Sul – RS, Florianópolis – SC, Vitória – ES e Blumenau – SC, no período de 2013 a 2017.

promoveram entre 19 e 28 modificações e os demais cinco realizaram entre 28 e 37 atualizações no período de quatro anos, de acordo com o gráfico abaixo:

Gráfico - Total de atualizações no IPTU, por município, de 2013 a 2017 - Municípios selecionados

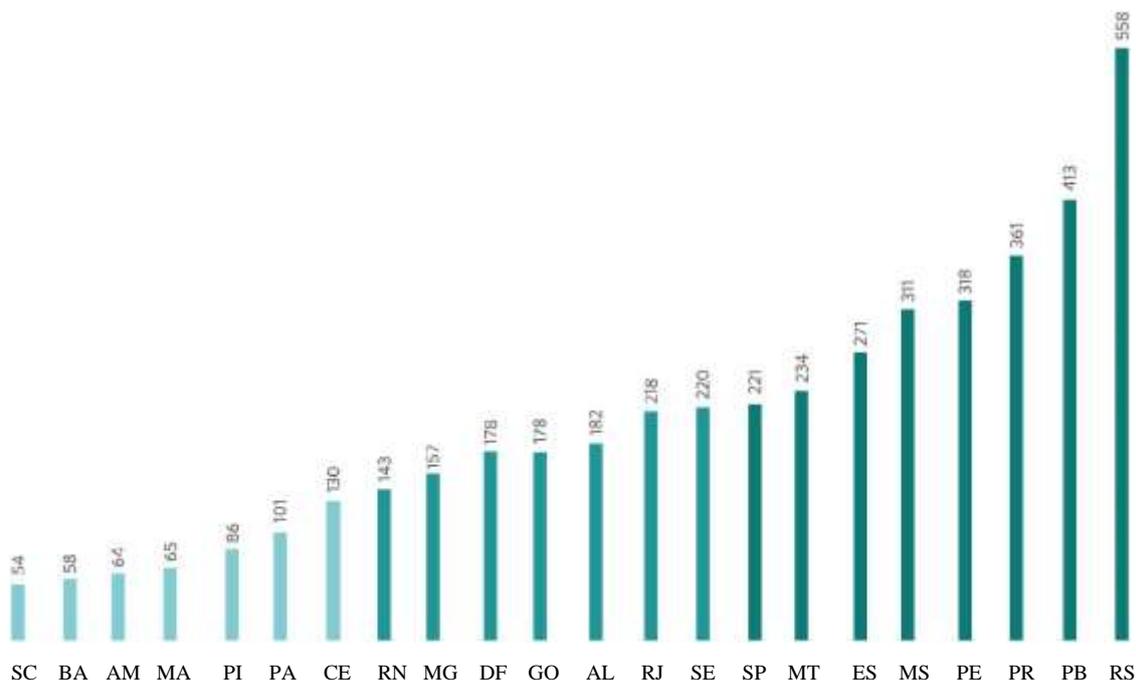


Fonte: Endeavor (2017).

Quanto ao ICMS³³², no mesmo período de quatro anos, o Estado de Santa Catarina foi o que modificou menos vezes a sua legislação de ICMS, isto é, 54 vezes, ao passo que o Estado do Rio Grande do Sul editou 558 novas leis e decretos sobre a matéria, o que resulta, em média, em 140 atualizações tributárias por ano para estabelecer isenção em determinadas operações, modificar o recolhimento de impostos, conceder créditos presumidos e benefícios fiscais, regular o pedido de parcelamento de débitos fiscais, dentre outros. O Estado do Rio de Janeiro realizou 218 alterações no referido lapso temporal, praticamente o mesmo índice de modificações do Estado de São Paulo, o mais rico do país:

Gráfico – Total de atualizações na legislação do ICMS, por Estado, de 2013 a 2017 - Estados selecionados

³³² ENDEAVOUR. A burocracia no ciclo de vida das empresas: descongestionar para o país avançar, 2017, página 15. Disponível em: <https://endeavour.org.br/tudo-sobre-burocracia>. Acesso em: 22 de outubro de 2018.



Fonte: Endeavor (2017).

No âmbito da gestão, a *Endeavor*³³³, após análise dos dados do Instituto Brasileiro de Certificação e Monitoramento (IBRACEM) sobre a obtenção de Certidão de Débitos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União, Certidão de Tributos Mobiliários da Prefeitura Municipal e Certificado de Regularidade do FGTS - CRF, concluiu que 86% das empresas tinham alguma irregularidade em 2016, e de 86,2% em 2017. Surpreendentemente, os próprios escritórios de contabilidade e escritórios de advocacia, que disponibilizam ajuda profissional nas questões burocráticas das empresas, apresentam alta irregularidade, pois em 2017, 80,4% dos escritórios de advocacia e 88,2% dos escritórios de contabilidade analisados tinham pendências em relação a pelo menos um órgão.

A pesquisa realizada pela *Neoway*³³⁴, em parceria com a *Endeavor*³³⁵, em 2017, comprovou que 3,7 milhões de CNPJs estão ativos na Receita Federal, mas apresentam nível de atividade baixo ou muito baixo³³⁶, ou seja, ou seja, têm baixa probabilidade de

³³³ A amostragem do estudo considera 2.550 empresas situadas em todos os estados brasileiros, com exceção dos Microempreendedores Individuais (MEI). Disponível em: <https://endeavour.org.br/tudo-sobre-burocracia>, página 17. Acesso em: 22 de outubro de 2018.

³³⁴ principal empresa de *big data* do Brasil e empreendedor apoiado pela *Endeavor*.

³³⁵ A burocracia no ciclo de vida das empresas: descongestionar para o país avançar. Endeavour, s/d. Disponível em: <https://endeavour.org.br/tudo-sobre-burocracia>, página 21. Acesso em: 22/10/2018.

³³⁶ O nível de atividade é obtido a partir de modelagem estatística que leva em consideração as seguintes variáveis: 1) movimentação referente à contratação e demissão de funcionários; 2) mudanças no quadro

estarem efetivamente funcionando. Dentro desse número, menos de 3% das empresas estão regulares do ponto de vista tributário e possivelmente não terão condições de quitar suas pendências com seus credores fiscais, o que também representará gastos públicos desperdiçados com eventual cobrança administrativa e judicial pela Fazenda Pública desses créditos.

Em pesquisa realizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)³³⁷, identificou-se que embora a recuperação total de créditos fiscais em 2017 (até o mês de novembro) tenha sido expressiva, isto é, no montante de R\$ 26,1 bilhões de reais³³⁸, apenas 35% do estoque da dívida ativa, ou seja, R\$ 700 bilhões de um total de 2 trilhões de reais, possui boa chance de recuperação.

Todos esses fatores demonstram, portanto, que a complexidade é inequivocamente um fator negativo no cumprimento voluntário das obrigações fiscais do contribuinte, devendo ocorrer uma simplificação do Sistema Tributário Nacional como uma das formas de aumento da consciência fiscal e da moral tributária dos brasileiros.

2.8 Contextualização e síntese

O Estado Fiscal brasileiro possui tendência histórica de alta carga fiscal e de complexidade do seu Sistema Tributário, além de baixa consciência fiscal e de alta prática de evasão por parte dos seus contribuintes. Há diversos incentivos negativos atribuídos ao Estado que contribuem para a perpetuação desse modelo de desenho institucional: a corrupção, a gestão ineficiente, a baixa qualidade do gasto público, a utilização de contribuições sociais com finalidade diversa da prevista constitucionalmente, a falta de educação fiscal, de transparência e de moralidade entre os entes federados, a concessão de incentivos fiscais de forma inconstitucional, a existência de sucessivos programas de parcelamento de débitos fiscais, a prática de

societário; 3) qualquer mudança no cadastro da empresa na Receita Federal; 4) número de funcionários registrados; 5) frequência de pagamento dos tributos. Elas foram testadas e validadas com as principais características encontradas em empresas que estão efetivamente em funcionamento.

³³⁷ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2017. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf Acesso em 22 de outubro de 2018.

³³⁸ Débitos não tributários: R\$ 857.438.612,67; Débitos tributários: R\$ 14.025.750.593,79; Débitos previdenciários: R\$ 5.737.219.422,99; Depósitos judiciais: R\$ 5.301.615.625,89; FGTS/CS: R\$ 182.444.733,59

atividades de lobistas de forma indiscriminada, sem regulamentação apropriada e sem transparência, bem como a hipercomplexidade do atual Sistema Tributário Nacional.

De acordo com as premissas da psicologia fiscal e da economia comportamental, esses incentivos negativos estatais interferem na adequada percepção do indivíduo em relação às questões tributárias, fazendo com que possuam baixa moral tributária e se afastem dos seus deveres cívicos, utilizando-se do sistema 1 (irracional) e do sistema 2 (racional) para a prática de atos evasivos, em detrimento da coletividade e do interesse público.

Os incentivos negativos ora estudados também possibilitam a atuação de heurísticas e vieses comportamentais, tais como a aversão à perda, o efeito dotação, o efeito halo sobre a tributação, a manutenção do *status quo*, o viés da confirmação, as contas mentais, o abatimento hiperbólico, a sobrecarga de escolhas e informação, a ancoragem e o ajuste, bem como o viés da disponibilidade e da representação, conforme já analisado no tópico 1.2.6.2.

Faz-se necessário, portanto, sem pretensão de esgotar o tema, a análise de propostas a serem implementadas pelo Estado, que efetivamente sejam capazes de neutralizar os efeitos dessas heurísticas e vieses, bem como de aperfeiçoar o acionamento do sistema racional do contribuinte.

Tratam-se de medidas que sobretudo têm o condão de alterar a baixa percepção do contribuinte brasileiro em relação à sua carga fiscal, aumentar o seu nível de consciência fiscal e de moral tributária, bem como de modificar o atual desenho institucional, mormente no que se refere à redução dos altos índices de evasão fiscal em território nacional.

3. PROPOSTAS PARA A CORREÇÃO DOS RUMOS

3.1 Medidas necessárias para a criação de um sistema tributário menos evasivo

Como visto, há diversos incentivos negativos que influenciam direta ou indiretamente no nível de evasão fiscal no Brasil, sendo o desenho institucional adotado por um país indispensável para a formação de um sistema tributário não evasivo, justo, razoável e claro. A clareza visada por uma tributação ideal não pode ser obstaculizada pela inflação legislativa, pela morosidade do Judiciário³³⁹, pelo excesso de regulamentação, nem tampouco pela utilização de uma linguagem especializada complexa ou com abuso no uso de tipos e conceitos indeterminados.³⁴⁰

Nesse contexto, a falta de confiança do contribuinte nas instituições públicas, de informação simples e transparente, de segurança jurídica e de previsibilidade na criação, interpretação e aplicação das normas tributárias, dentre outros fatores, geram constantes tensões psicológicas entre o Fisco e o cidadão.

A compreensão global sobre o comportamento dos contribuintes auxilia o Estado a moldar uma comunicação mais eficaz com os contribuintes, a desenvolver estratégias mais apropriadas de fiscalização e a tomar medidas que tornem o sistema tributário mais eficiente e seguro.

Faz-se necessário, portanto, sugerir medidas que possam contribuir para o aumento do cumprimento voluntário das obrigações fiscais e para o aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, muitas das quais, inclusive, podem ser implementadas a curto prazo, não demandando alterações legislativas e altos custos para a Administração Pública, conforme será demonstrado a seguir.

³³⁹ Segundo Ricardo Lobo Torres, o Judiciário contribui para a complexidade do sistema tributário nacional, “quase sempre por falta de domínio técnico na matéria fiscal e, frequentemente, pelo apego a posições ideológicas incompatíveis com os pressupostos científicos do direito tributário.” ³³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, página 466.

³⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Obra citada, 2005, páginas 265-266.

3.1.1 Transparência e qualidade dos gastos públicos

De acordo com o analisado nos tópicos 2.7.2.2, 2.7.2.5 e 2.7.27, a falta de publicidade financeira ativa e uma baixa percepção do contribuinte em relação à qualidade e à eficiência nos gastos públicos constituem obstáculos ao adimplemento fiscal e à redução dos níveis de evasão fiscal no Brasil.

As informações divulgadas pelo Estado acerca da sua atividade fiscal devem ser simplificadas, de forma que todo cidadão possa compreendê-las e fiscalizá-las. Transparência sem simplificação, isto é, sem compreensão dos dados pelos indivíduos, não viabilizará maior controle social das despesas estatais, perpetuando, assim, um cenário de falta de consciência fiscal e de grande resistência no cumprimento das obrigações fiscais.

Contudo, a realização de maior debate institucional, com participação efetiva dos cidadãos, pressupõe investimentos estatais em educação fiscal consistente, o que contribuirá para a redução dos custos de conformidade decorrentes da alta burocracia existente no país, trazendo, conseqüentemente, maior confiança do contribuinte no Estado e nas instituições públicas.

Apesar de haver margem para o aumento da tributação dos grupos de alta renda, especialmente no que se refere aos impostos sobre a renda, patrimônio ou ganhos de capital, existe a necessidade de o Estado brasileiro demonstrar previamente à população que está gerindo de forma eficiente e qualitativa o dinheiro público, o que não afasta a responsabilidade do contribuinte no cumprimento das determinações legalmente estabelecidas. De qualquer forma, é recomendável a redução da pressão fiscal (relação entre a carga fiscal global e o PIB) e maior equilíbrio em relação à carga tributária global.

Faz-se necessária também a redução e a gestão mais eficiente do gasto público, assim como a redução dos altos custos fiscais da gestão da dívida pública³⁴¹ e das

³⁴¹ Sobre o custo da dívida pública, consultar: MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; COSTA, Carla Rodrigues. **Arranjos Institucionais, custo da dívida pública e equilíbrio fiscal**. In: Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro: IPEA , 2018. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8594/1/TD_2403.pdf. Acesso em 15 de janeiro de 2019.

reservas internacionais³⁴².³⁴³ Dentre as medidas sugeridas em estudo do Banco Mundial de 2017³⁴⁴ para a melhora da gestão do gasto público, destacam-se as seguintes:

- a) As baixas razões aluno/professor representam a principal causa de ineficiência no ensino fundamental e médio (39% da ineficiência total). O aumento do número de alunos por professor em 33% no Ensino Fundamental e 41% no Ensino Médio economizaria R\$ 22 bilhões (0,3% do PIB) por ano. Isso poderia ser realizado simplesmente ao permitir o declínio natural do número de professores, sem substituir todos os profissionais que se aposentarem no futuro, até se atingir a razão eficiente aluno/professor. Outras melhorias poderiam ser obtidas no ensino médio e fundamental por meio da redução do índice de

³⁴² As reservas internacionais brasileiras, administradas pelo Banco Central, totalizaram R\$ 376,98 bilhões em janeiro de 2019. Segundo o Banco Central do Brasil: “As reservas internacionais são os ativos do Brasil em moeda estrangeira e funcionam como uma espécie de seguro para o país fazer frente às suas obrigações no exterior e a choques de natureza externa, tais como crises cambiais e interrupções nos fluxos de capital para o país. No caso do Brasil, que adota o regime de câmbio flutuante, esse colchão de segurança ajuda a manter a funcionalidade do mercado de câmbio de forma a atenuar oscilações bruscas da moeda local - o real - perante o dólar, dando maior previsibilidade e segurança para os agentes do mercado. Essas reservas, administradas pelo Banco Central, são compostas principalmente por títulos, depósitos em moedas (dólar, euro, libra esterlina, iene, dólar canadense e dólar australiano), direitos especiais de saque junto ao Fundo Monetário Internacional (FMI), depósitos no Banco de Compensações Internacionais (BIS), ouro, entre outros ativos. A alocação das reservas internacionais é feita de acordo com o tripé segurança, liquidez e rentabilidade, nessa ordem, sendo a política de investimentos definida pela Diretoria Colegiada do Banco Central.” De acordo com o Instituto Brasileiro de Economia (Ibre), ligado à Fundação Getúlio Vargas, deve-se atentar para a relação custo/benefício do acúmulo de reservas internacionais pelo Banco Central (BC). Há estudo do Fundo Monetário Internacional (FMI) sugerindo que países emergentes mantenham reservas em torno de 10% do PIB, já que as reservas internacionais têm alto custo fiscal, que, no Brasil, passou de R\$ 14,3 bilhões, em 2006, para R\$ 28,7 bilhões, em 2010. O Estado de S. Paulo. Reservas internacionais: custos versus benefícios. 19 de julho de 2010. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral/reservas-internacionais-custos-versus-beneficios-imp-,583029>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2019.

³⁴³ Segundo relatório do Banco Mundial de 2017 (página 12), “a redução dos gastos não é a única estratégia para restaurar o equilíbrio fiscal, mas é uma condição necessária. A outra alternativa seria, em vez de cortar seus gastos, o governo Brasileiro deveria aumentar suas receitas tributárias e reduzir os altos pagamentos de juros sobre sua dívida pública. Certamente, há escopo para aumentar a tributação dos grupos de alta renda (por exemplo, por meio de impostos sobre a renda, patrimônio ou ganhos de capital) e reduzir a dependência dos tributos indiretos, que sobrecarregam os mais pobres. Ganhos adicionais no equilíbrio fiscal poderiam ser obtidos por meio da redução das operações quase-fiscais realizadas por bancos públicos e da identificação de uma solução para os altos custos da gestão da dívida pública e das reservas internacionais. Tais medidas não são discutidas em detalhe neste relatório, mas deveriam fazer parte da estratégia de ajuste fiscal. No entanto, essas medidas adicionais não substituem o combate às causas fundamentais do aumento dos gastos públicos e a revisão das excessivas responsabilidades/obrigações associadas ao Estado brasileiro. Caso não consiga fazer isso, o Brasil inevitavelmente passará por outras crises fiscais e terá de implementar outros ajustes dolorosos no futuro.” Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

³⁴⁴ BANCO MUNDIAL. Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil, 2017. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

afastamento dos professores e do aumento do tempo empregado para atividades de ensino;

- b) As despesas com políticas de apoio às empresas cresceram rapidamente, atingindo 4,5% do PIB em 2015, mesmo sem evidências de que os programas existentes tenham sido eficazes e eficientes em seu objetivo de impulsionar a produtividade e a geração sustentável de empregos. Deve-se, portanto, fazer reavaliações desses programas, levando-as a debate público para fins de reformulação, o que pode gerar uma economia de até 2% do PIB do orçamento federal ao longo da próxima década;
- c) No setor da saúde, faz-se necessária a adoção de modelos de gestão mais eficientes, tal como o modelo de gestão hospitalar baseado em Organizações Sociais, assim como o estabelecimento de um programa de incentivo do aumento da produtividade dos profissionais de saúde, através, por exemplo, de políticas de remuneração vinculadas à qualidade e ao desempenho. O estudo estima ganhos de eficiência de R\$2,9 bilhões caso a produtividade média dos profissionais de saúde no Brasil alcance a média dos países da OCDE. Além disso, é importante a padronização da prática médica através da adoção de protocolos clínicos como forma de reduzir a variação nos diagnósticos e no tratamento, a fim de facilitar o controle de custos e o aumento da eficácia dos tratamentos. Sugere-se, ainda, uma reforma dos sistemas de pagamento dos prestadores de serviços de saúde para que melhor refleta os custos dos serviços, bem como focar nos resultados de saúde e na melhora da coordenação do sistema por meio da integração de serviços diagnósticos, especializados e hospitalares. Isso reduziria o número de hospitalizações (em aproximadamente 30%) e reduziria gastos, estimamos em R\$1,2 bilhões.

A melhoria da qualidade das despesas públicas pressupõe também a institucionalização de um sistema regular e rigoroso de monitoramento e avaliação do Poder Público, bem como o desenvolvimento de mecanismos de transparência e de publicidade ativa que permitam uma maior amplitude democrática no orçamento público, isto é, maior participação popular efetiva na sua elaboração e na sua execução.

Nos julgamentos realizados pelo Judiciário, quando o pleito tiver repercussão nas despesas públicas, isto é, na execução do orçamentário estatal e, conseqüentemente,

na execução de políticas e investimentos públicos relevantes, deve existir maior ponderação entre a arrecadação e o gasto.

Em sede legislativa, defende-se a aprovação do Projeto de Lei (PL) nº 488, de 2017, que prevê a implementação da Análise de Impacto Legislativo (AIL) nas proposições legislativas que imponham ou reduzam custos à iniciativa privada, ao terceiro setor ou ao próprio setor público, dependendo do valor, bem como nos casos em que ocorrer grande redistribuição de custos e benefícios entre grupos da sociedade. Na AIL devem constar: o problema que se quer resolver, os objetivos da proposição legislativa, as opções disponíveis para alcançar esses objetivos, o arcabouço jurídico que importa ao tema e os possíveis impactos econômicos e sociais que podem ser gerados caso a proposição seja aprovada. Trata-se, portanto, de relevante instrumento na redução de proposições legislativas que gerem gastos públicos relevantes sem justificativa ou que beneficiem significativamente grupos de interesses, o que pode gerar reflexos positivos na percepção do contribuinte em relação à atuação estatal.

3.1.2 Isonomia e benefícios fiscais

No tópico 2.7.2.7, verificou-se que muitos benefícios fiscais são concedidos para favorecer setores econômicos sem justificativa razoável, com consequências negativas para a concorrência e a produtividade no Brasil e em ofensa à isonomia. Nesse caso, tornam-se privilégios odiosos, mormente quando as desonerações atingem verbas destinadas à seguridade social, afetando diretamente o custeio de políticas públicas voltadas à saúde, à previdência e à assistência social.

Assim, a concessão de benefícios fiscais deve ser melhor justificada e somente concedida em casos excepcionais, mantendo-se o foco nos grupos populacionais mais vulneráveis, devendo existir também maior transparência e divulgação sobre a sua concessão, viabilizando maior fiscalização pela coletividade e pelas autoridades competentes. Nesse sentido, o estudo do Banco Central de 2017, ao afirmar que:

As despesas com políticas de apoio às empresas cresceram rapidamente, atingindo 4,5% do PIB em 2015; porém, não há evidências de que os programas existentes tenham sido eficazes e eficientes em seu objetivo de impulsionar a produtividade e a geração sustentável de empregos. Pelo

contrário, tais programas provavelmente tiveram consequências negativas para a concorrência e a produtividade no Brasil. Muitas das despesas não fazem parte do orçamento, pois derivam de isenções tributárias e do fornecimento de crédito subsidiado por meio de bancos públicos. Seria crucial fazer avaliações robustas desses programas para informar o debate público e a reformulação das políticas. Análises preliminares indicam que talvez seja possível economizar (ou realocar) até 2% do PIB do orçamento federal ao longo da próxima década por meio da eliminação (ou reformulação) dos programas menos eficientes.³⁴⁵

Como os gastos tributários previstos em Lei podem beneficiar indevidamente determinados grupos de interesses, é necessária a aprovação do Projeto de Lei (PL) nº 488, de 2017, que prevê a implementação da Análise de Impacto Legislativo (AIL) nas proposições legislativas que imponham ou reduzam custos à iniciativa privada, ao terceiro setor ou ao próprio setor público, dependendo do valor, bem como nos casos em que ocorrer grande redistribuição de custos e benefícios entre grupos da sociedade, conforme já analisado no tópico anterior.

Urge também a revisão da política de concessão periódica de programas de parcelamentos especiais, eis que, ao ser constantemente ofertada aos contribuintes, torna-se inconstitucional por ofensa à isonomia, à confiança e à livre concorrência. A concessão de parcelamentos especiais deve ser feita de forma excepcional, transitória e pontual, sob pena de manutenção de uma cultura de rolagem das dívidas fiscais como forma de concorrência desleal.

Ademais, como cediço, o contribuinte tem a possibilidade de incluir seus débitos fiscais em parcelamentos/reparcelamentos ordinários, simplificados ou convencionais, nos termos dos artigos 10 e 14 da Lei nº 10.522, de 2002 c/c a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 15 de dezembro de 2009. Confira-se:

Art. 10. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, a exclusivo critério da autoridade fazendária, na forma e condições previstas nesta Lei.

Art. 14-A. Observadas as condições previstas neste artigo, será admitido reparcelamento de débitos constantes de parcelamento em andamento ou que tenha sido rescindido. § 1º No reparcelamento de que trata o caput deste artigo poderão ser incluídos novos débitos § 2º A formalização do pedido de reparcelamento previsto neste artigo fica condicionada ao recolhimento da primeira parcela em valor correspondente a: I – 10% (dez por cento) do total dos débitos consolidados; II – 20% (vinte por cento) do total dos débitos

³⁴⁵ BANCO MUNDIAL. Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil, 2017, página 10. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

consolidados, caso haja débito com histórico de parcelamento anterior § 3º Aplicam-se subsidiariamente aos pedidos de que trata este artigo as demais disposições relativas ao parcelamento previstas nesta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 14-B. Implicará imediata rescisão do parcelamento e remessa do débito para inscrição em Dívida Ativa da União ou prosseguimento da execução, conforme o caso, a falta de pagamento I – de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não; II – de 1 (uma) parcela, estando pagas todas as demais. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 14-C. Poderá ser concedido, de ofício ou a pedido, parcelamento simplificado, importando o pagamento da primeira prestação em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 14-F. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão atos necessários à execução do parcelamento de que trata esta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ressalte-se, por fim, que a simplificação do sistema tributário também pode contribuir para o adimplemento das obrigações tributárias principais e acessórias, a redução da pressão fiscal a longo prazo e da concessão de benefícios fiscais, em consonância com a isonomia e a capacidade contributiva.

3.1.3 Redução da (hiper)complexidade do Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional não pode ser excessivamente simples, sob pena de ofensa à isonomia, à capacidade contributiva e à justiça tributária, gerando impactos na consciência social. Segundo Lucien Mehl, as exigências de rendimento, a necessidade de comprovação, a outorga de garantias e a pressão dos grupos para a obtenção de benefícios fiscais, são responsáveis pela complexidade da legislação fiscal, do procedimento administrativo-tributário e das formalidades a que estão sujeitos os contribuintes.³⁴⁶

Sem dúvida é possível realizar uma série de simplificações no sistema fiscal, inclusive porque a (hiper)complexidade é resultado de procedimentos mal coordenados, de formalidade muito exigentes, da concessão irrazoável de benefícios fiscais, dentre outros, porém também deve estar aliada à modificação do ambiente sociopsicológico, o

³⁴⁶ MEHL, Lucien. **Elementos de Ciencia Fiscal**. Barcelona: Bosch, 1964, página 324.

qual pressupõe uma vontade da Administração Pública de melhorar as relações humanas, assim como uma maior disciplina por parte dos contribuintes.³⁴⁷

Como visto no decorrer deste trabalho, especialmente no tópico 2.7.2.10, a complexidade dificulta o cumprimento das obrigações fiscais e favorece a criação de esquemas evasivos. Quanto mais complexo for o sistema tributário de um país, mais estruturado, caro e regressivo deverá ser o programa de conformidade das empresas, o que, inevitavelmente, trará reflexos no custo do produto ou do serviço por elas ofertados, na competitividade, no combate à corrupção, no crescimento econômico, no nível de investimento externo, de transferência de capital para paraísos fiscais, de utilização de planejamentos tributários abusivos e na prática de concorrência desleal.

Assim, medidas que simplifiquem as hipóteses de retenção na fonte e de responsabilidade tributária e que reduzam o número de alterações legislativas e de normas regulamentares também se mostram pertinentes, assim como a fixação de sanções para o descumprimento da obrigação de consolidar anualmente a legislação tributária, nos termos do esquecido artigo 212 do Código Tributário Nacional (CTN)³⁴⁸.

A Administração Tributária deve respeitar o princípio da capacidade colaborativa, evitando exigir o cumprimento de obrigações de difícil realização ou extremamente onerosas, a exemplo do que ocorre quando a fiscalização exige a apresentação de grande volume de documentos em cinco dias.³⁴⁹

Além disso, faz-se necessária a redução dos valores gastos com a gestão privada dos tributos, assim como a implementação de medidas que impliquem em maior participação dos contribuintes nas decisões estatais sobre essa gestão. Nesse contexto, também deve ser implementado mecanismo eficaz de consulta prévia sobre a interpretação da legislação tributária, evitando-se a aplicação desnecessária de sanções.

Há diversas medidas sendo adotadas no Brasil pela Administração Pública que demonstram uma preocupação com a praticabilidade³⁵⁰, a simplificação das obrigações

³⁴⁷ MEHL, Lucien. Obra citada, 1964, página 325.

³⁴⁸ Artigo 212: “Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se essa providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.”

³⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: Princípio de Direito Tributário para Obrigações Acessórias e de Terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, página 96.

³⁵⁰ Segundo Daniel Giotti, a praticabilidade pode ser conceituada como “a prescrição jurídica implícita no ordenamento jurídico brasileiro, de natureza principiológica, indicativa da busca de um estado de redução

tributárias, a redução da burocracia e a eficiência dos serviços públicos. Em 2018, a Receita Federal do Brasil divulgou um Relatório de Ações de Simplificação³⁵¹, contendo um resumo das principais ações nesse sentido. São elas: a) aperfeiçoamento do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), que consiste na digitalização e na simplificação do cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias, mediante utilização de certificação digital que garante a validade jurídica dos procedimentos; b) criação do projeto de estabelecimento de um Padrão Nacional para a emissão da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica; c) criação de um sistema de implementação do eSocial - Sistema de escrituração digital das obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias, com o objetivo de unificar todas as obrigações fiscais, trabalhistas e previdenciárias das empresas e empregadores, de forma mais simples, barata e eficiente; d) redução no prazo para a concessão de isenção de IPI e IOF na aquisição de veículos por taxistas e por pessoas com deficiência, que era de seis meses e foi reduzido para 72 horas; e) redução do prazo de ressarcimento do Adicional de Frete da Marinha Mercante (AFRMM) para cerca de 60 dias, contados da formalização do pedido; f) prazos menores para restituições e para compensações; g) estabelecimento do sistema eArrecada, que permite o pagamento *online*, pela Internet, de tributos pagos em Darf e DAS; h) novo *leiaute* para o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e para o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), através do qual todas as receitas pagas pelo contribuinte são discriminadas, conferindo maior transparência para o contribuinte. O documento também identifica os Estados e Municípios a que pertencem o ICMS e ISS respectivamente; i) redução no tempo de abertura de empresas, através da implementação da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (Redesim), sistema integrado que permite a abertura, o fechamento, a alteração e a legalização de empresas em todas as Juntas Comerciais do Brasil, simplificando procedimentos e reduzindo a burocracia ao mínimo necessário. A Rede congrega entidades governamentais como as Administrações Tributárias das três esferas de governo, órgãos licenciadores e órgãos de registro; j) instituição do Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais – o SINTER, a

da complexidade do sistema tributário, especialmente induzindo e facilitando o cumprimento das normas relativas ao fenômeno tributário por parte dos contribuintes, bem como contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária.” PAULA, Daniel Giotti de. Obra citada, 2018, página 343.

³⁵¹ Disponível em: < <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/arquivos-e-imagens/balanco-das-aco-es-de-simplificacao-rfb-2018.pdf>>. Acesso em 05 de janeiro de 2019.

fim de desenvolver um ambiente que irá unificar, simplificar e racionalizar a prestação de informações relativa à titularidade de imóveis, como operações de alienação, doação e constituição de garantias, reduzindo o custo para a Administração Pública e para o setor privado na obtenção de informações seguras sobre a propriedade de bens imóveis, móveis e títulos e documentos; l) maior eficiência e a eficácia dos serviços prestados presencialmente, cujo tempo médio de espera (TME) continua abaixo de 11 minutos; m) ampliação e a utilização massiva dos canais eletrônicos de atendimento, tais como o Autoatendimento Orientado, canal onde o cidadão, sob orientação de alunos universitários monitorados por servidor da Receita Federal, obtém serviços e informações constantes na página da Instituição e no Portal e-CAC, bem como através dos Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal, programa em que universitários capacitados pela Receita Federal prestam atendimentos contábeis e fiscais à população hipossuficiente; n) criação do Portal Único do Comércio Exterior, o que reduziu a quantidade de declarações e de informações prestadas pelas empresas aos órgãos de controle, proporcionando redução de custos, dando mais agilidade ao comércio e aumentando a competitividade das empresas brasileiras; o) lançamento do Novo Processo de Exportação, como a única maneira de se realizar o envio de mercadorias ao exterior; p) lançamento do Novo Processo de Importação, que substituirá a atual Declaração de Importação (DI) e a Declaração Simplificada de Importação (DSI), dentre outras medidas; q) criação do programa Operador Econômico Autorizado (OEA), de adesão voluntária, que visa aumentar a fluidez e a segurança na cadeia de comércio exterior e contribuir para a melhoria do ambiente de negócios do País, mediante o fortalecimento das estratégias de conformidade (*compliance*) adotadas pelos intervenientes no comércio exterior.

O Judiciário contribui para a complexidade do Sistema Tributário Nacional, “quase sempre por falta de domínio técnico na matéria fiscal e, frequentemente, pelo apego a posições ideológicas incompatíveis com os pressupostos científicos do direito tributário.”³⁵² Assim, devem ser disponibilizados aos juízes cursos de contabilidade fiscal que viabilizem a apreciação técnica de questões tributárias que, apesar não dependerem de perícia contábil, envolvam temas fiscais não essencialmente jurídicos, isto é, não baseados somente na interpretação da Constituição da República de 1988 ou no Código Tributário Nacional.

³⁵² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005, página 466.

Para a simplificação do Sistema Tributário Nacional, é relevante a aprovação legislativa da reforma tributária, consubstanciada na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 293, de 2004³⁵³, de relatoria do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), a qual prevê a criação do Imposto Sobre Operações de Bens e Serviços (IBS), que unificará o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto Sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o Salário-educação. Trata-se de um tributo inspirado no Imposto sobre Valor Agregado (IVA), existente na Europa, nos EUA e no Canadá, que será recolhido no ato do pagamento, numa conta débito/crédito da empresa vinculada à Receita Federal do Brasil, havendo, outrossim, uma preocupação de manutenção da carga tributária e da arrecadação dos entes federados nos níveis atuais, o que também contribui para a redução dos níveis de evasão fiscal e de guerra fiscal.

3.1.4 Regulamentação do *lobby*³⁵⁴

Apesar da possibilidade de existência do *lobby* lícito, alicerçado com base no pluralismo político e em diversos dispositivos constitucionais, tal como analisado no item 2.7.2.9, verifica-se que a falta de regulamentação e de transparência das atividades a ele relacionadas podem comprometer a lisura e a segurança do sistema tributário, viabilizando relações políticas de questionável legalidade e legitimidade.

O exercício, sem regulamentação, de atividades envolvendo o *lobby* viabiliza a prática de condutas que cruzam a fronteira da ilegalidade e da improbidade, bem como a existência de conflitos de interesse entre os agentes envolvidos. A falta de transparência

³⁵³Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1668324&file_name=PEC+293/2004. Acesso em 01 de dezembro de 2018.

³⁵⁴A regulamentação do *lobby* é medida sugerida no documento denominado “Novas medidas contra a corrupção”, cuja elaboração teve a participação de mais de 200 organizações e indivíduos pareceristas com larga experiência em áreas diversas, tendo sido coordenado pela Transparência Internacional Brasil e pelas Escolas de Direito Rio e São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://unidoscontraacorrupcao.org.br/sumario-novasmedidas.pdf>>. Acesso em 10 de dezembro de 2018.

também impede que o público compreenda quais interesses essas atividades representam, como influenciam na tomada de decisões públicas e fomenta a corrupção.

A adoção de mecanismos eficazes de fiscalização e de punição de eventuais desvios poderá contribuir para que se torne um efetivo instrumento democrático de representação de interesses. Para tanto, deve-se exigir o registro público completo e disponível ao público, redigido de forma simples e objetiva, sobre as interações entre agentes de relações governamentais e autoridades, bem como a disponibilização de informações pessoais e profissionais relevantes do lobista, de seus objetivos e de seus clientes ou beneficiários finais, sob pena de sanção. Pessoas jurídicas e agentes de relações governamentais também devem ser obrigados por lei a elaborar relatório anual descrevendo suas atividades, a natureza das matérias de seu interesse e os rendimentos auferidos no exercício desta atividade.

É recomendável, outrossim, o estabelecimento de quarentena de 24 meses para quem tiver exercido previamente cargo público eletivo, efetivo ou em comissão, devendo ser proibido o credenciamento de quem tenha sido condenado por corrupção ou improbidade administrativa.

3.1.5 Compliance cooperativo e resgate da confiança do contribuinte

A falta de confiança do contribuinte no Estado é um dos fatores que leva à adoção de práticas evasivas no Brasil, cabendo à Administração Fiscal a efetivação de medidas que modifiquem a relação fisco-contribuinte, resgatando a sua confiança, devendo-se para tanto, utilizar, inclusive, incentivos premiais e sutis (*nudges e boosts*), além da implementação de um sistema cooperativo de *compliance*.

Após escândalos de corrupção noticiados pela mídia nacional e estrangeira, a *compliance* passou a ter maior relevância no cenário empresarial, vinculando-se estreitamente a uma política de atuação ética, através do estabelecimento de códigos de conduta, de uma política global anticorrupção e de prevenção à lavagem de dinheiro. Nesse sentido, regulamentos internacionais como o FCPA (Foreign Corrupt Practices Act - EUA), o Bribery Act (Reino Unido) e o FATCA (Foreign Account Tax

Compliance Act) têm servido como parâmetro para evitar práticas corruptas, sendo necessária a adoção, pelas empresas, de atividades de controle, auditoria e monitoramento quanto à sua atuação e à complexidade de seus processos, mediante treinamentos periódicos dos seus colaboradores.

No Brasil, a *compliance* ganhou maior relevância com a divulgação de casos de corrupção envolvendo a Petrobrás, na operação conhecida como “Lava-Jato”, cujos desdobramentos atingiram políticos, servidores públicos e empresários no âmbito nacional e internacional, bem como com a criação da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013 (Lei Anticorrupção).

O tema do cumprimento ético das regras jurídicas, naturalmente, não é alheio ao Direito Tributário. A *compliance* fiscal relaciona-se especificamente à necessidade de conformidade em relação às leis e regulamentos em âmbito tributário interno e internacional. Nada obstante, a complexidade tributária de cada país e as peculiaridades fiscais e burocráticas locais impactam diretamente no programa de conformidade fiscal das empresas, sendo desafiador torná-lo plenamente eficaz.

Com a crise financeira global iniciada em 2007/2008, houve uma mudança significativa em relação à visão sobre a prática de concorrência fiscal prejudicial, a postura dos países com tributação benéfica ao contribuinte (“paraísos fiscais”), bem como em relação à utilização de planejamentos tributários abusivos, o que resultava em práticas que destoavam da conformidade esperada dos contribuintes.

A *compliance* fiscal deve estar alinhada a um programa de combate à evasão, garantindo que a empresa cumpra todas as leis, os acordos e os regulamentos na área tributária. Por outro lado, também é de sua responsabilidade cooperar com a Administração Tributária, agindo com transparência em relação às suas informações financeiras e não praticando concorrência desleal.

No Brasil, que, inclusive, elegeu como seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional e a promoção do bem de todos, nos termos do artigo 3º da Constituição da República de 1988, não se pode admitir programa de *compliance* fiscal que não esteja alinhado com padrões éticos e legais estabelecidos no ordenamento jurídico.

Cabe ao Fisco agir com maior imparcialidade, respeitando a isonomia e a proporcionalidade, devendo atuar com abertura, transparência e de forma previsível, a fim de incentivar o contribuinte a cumprir voluntariamente suas obrigações fiscais. Nesse sentido, o Estado deve passar a agir de forma proativa, menos repressiva e conflituosa, concentrando suas atividades de fiscalização nos setores de elevado risco ao Erário.

Assim, devem existir mecanismos institucionais que fomentem o debate público, bem como o estabelecimento de uma vigilância vertical e horizontal, na qual a Administração Tributária e os cidadãos atuem lado a lado de forma transparente e ética. Esse modelo foi implementado, por exemplo, na Holanda, caso em que o Fisco identifica o grau de risco dos contribuintes e seu nível de confiabilidade e, a partir daí, firma convênios com as empresas sobre o cumprimento de normas, as quais são responsáveis pelo envio de informações sobre as operações a serem realizadas que envolvam riscos fiscais. Por fim, o Fisco esclarece sua interpretação sobre a repercussão dos fatos apresentados, evitando litigiosidade, insegurança jurídica e a aplicação de sanções.³⁵⁵ Outro caso relevante ocorreu na Suécia, mediante mudança de paradigma do Fisco, que passou a considerar o contribuinte como consumidor do seu serviço de orientação, apoio e educação fiscal. O projeto foi tão bem sucedido que o Fisco sueco foi considerado pelos seus cidadãos como a instituição pública mais confiável do país³⁵⁶.

No Brasil, algumas medidas têm sido tomadas pela Administração Pública, ainda que insuficientes para modificar profundamente a relação fisco-contribuinte, visando facilitar a conformidade tributária. São elas³⁵⁷: a) o Programa OEA – Operador Econômico Autorizado, desenvolvido pela Receita Federal do Brasil, previsto na Instrução Normativa da RFB nº 1598, de 9 de dezembro de 2015, com o intuito de simplificar o programa de conformidade em âmbito aduaneiro; b) o Programa de Acompanhamento de Maiores Contribuintes (AMC), desenvolvido pela Receita Federal do Brasil, no qual foram estabelecidos alertas de inconformidade, análise de distorções e

³⁵⁵ PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, página 459.

³⁵⁶ ROCHA, Sergio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, São Paulo, n. 39, 2018, páginas 17 e 18.

³⁵⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Medidas de simplificação são anunciadas em Fórum que reúne administrações tributárias e empresas. 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/agosto/medidas-de-simplificacao-sao-anunciadas-em-forum-que-reune-administracoes-tributarias-e-empresas>. Acesso em 11 de novembro de 2018.

reuniões de conformidade realizadas entre o Fisco e o contribuinte para evitar autuações; c) a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (Redesim), criada em dezembro de 2007. Trata-se de uma rede composta por diversos órgãos que integram o processo de registro e legalização de pessoas jurídicas, integrado por mais de 3.000 Municípios e abrangendo cerca de 85% das pessoas jurídicas ativas no Brasil. Após a criação da “área do “usuário”, na qual é possível acessar com única senha e em único local, todos os sistemas envolvidos nas diversas esferas governamentais, houve significativa redução do tempo médio gasto no país para a abertura de empresas para apenas cinco dias; d) o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), que foi instituído em janeiro de 2007 e unifica a forma de prestação e guarda das informações de interesse fiscal, inovando a relação entre o Fisco, entidades reguladoras, empresas e sociedade, tornando-se referência mundial. O sistema abrange não apenas documentos fiscais, mas escriturações que apuram a totalidade dos tributos pátrios. Em sua nova fase, o Sped proporcionará aos contribuintes a simplificação no cumprimento das obrigações acessórias, implicando um melhor ambiente de negócio para as empresas no país; e) o projeto da Nota Fiscal de Serviços eletrônica (NFS-e), que visa a regulamentação de um padrão nacional para emissão de NFS-e, a construção de um repositório para controle das NFS-e expedidas e a disponibilização de emissor de nota pública, inclusive em versão *mobile*, nos termos do protocolo de cooperação assinado no âmbito do ENAT. O objetivo do projeto é aumentar a competitividade das empresas brasileiras pela racionalização das obrigações acessórias (redução do custo-Brasil), fomentando novos investimentos. Além disso, o projeto beneficia as administrações tributárias padronizando e melhorando a qualidade das informações, racionalizando os custos governamentais e gerando maior eficiência na atividade fiscal; f) o Portal Único do Comércio Exterior, que é uma plataforma que racionaliza a atuação dos órgãos intervenientes no Comércio Exterior, sendo o único ponto de entrada para encaminhamento de documentos ou dados exigidos para importação, exportação ou trânsito de bens, simplificando e integrando o desembaraço das mercadorias e aumentando a participação do Brasil no comércio internacional. O Portal irá propiciar uma grande celeridade no trânsito das cargas pela Alfandega e garantir uma redução de 38% do tempo para exportar e 41% do tempo para importar, representando uma redução de custo em média de 0,8% do valor da mercadoria ao dia. A expectativa é abreviar em ao menos dois dias o tempo para exportar e importar, e reduzir em média 0,38% do valor da mercadoria ao dia; g) a Instrução Normativa RFB

nº 1.077, de 2010, que dispõe sobre o Centro Virtual de Atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil – e-CAC, um sistema de autoatendimento colocado à disposição do contribuinte, que dá acesso a diversos serviços prestados pelo órgão, tais como transmissão de documentos, outorga de procurações eletrônicas e emissão de relatórios de situação fiscal. O acesso se dá pela *internet* através de um certificado digital, a fim de assegurar o sigilo fiscal e a integridade das informações, sem muita burocracia; h) o programa Brasil Eficiente, criado com o objetivo de formular políticas públicas em âmbito deferal para simplificar a Administração Pública e melhorar os serviços para o cidadão. Dentre as medidas propostas, destacam-se: Restituição Automatizada do Simples Nacional - Serviço de restituição automatizada disponibilizado no portal do Simples Nacional; Facilitar o pagamento do Simples Nacional por modalidades eletrônicas - Opção pelo débito automático do MEI disponível em 19 instituições bancárias e pagamento online, no momento da geração do DAS em uma instituição bancária; Parcelamento Especial do Simples Nacional - Implantar sistema de parcelamento especial de débitos do Simples Nacional e MEI; eSocial - Unificar a prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas e padronizar sua transmissão, validação, armazenamento e distribuição;³⁵⁸ i) o Programa de Estímulo à conformidade tributária - "Nos Conformes", criado no Estado de São Paulo pela Lei Complementar 1.320, de 2018, privilegia a orientação, o atendimento, a autorregularização, a conformidade, o controle, o aprimoramento dos trabalhos de fiscalização e a redução de litigiosidade, ofertando instrumentos que facilitarão o cumprimento voluntário dos compromissos tributários pelos contribuintes paulistas, promovendo uma mudança cultural na Secretaria da Fazenda, alterando procedimentos administrativos fazendários, em alinhamento com as boas práticas internacionais;³⁵⁹ j) a disponibilização pela Receita

³⁵⁸ CASA CIVIL. Brasil Eficiente: Governo Federal conclui 78 medidas de desburocratização. Disponível em: <http://www.casacivil.gov.br/central-de-conteudos/noticias/2018/marco/brasil-eficiente-governo-federal-conclui-78-medidas-de-desburocratizacao>. Acesso em 02 de dezembro de 2018.

³⁵⁹ Em atendimento aos princípios e diretrizes da Lei de Estímulo à Conformidade Tributária, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo realiza diversas atividades: Agendamento Eletrônico: Atendimento (Protocolos e Serviços) - abrange todas as possibilidades contidas no Guia do Usuário; Orientação Tributária (OT)- procedimentos técnico-operacionais, realizada por Agentes Fiscais de Rendas especialistas; Orientação da Consultoria Tributária (CT) - aplicação da legislação em um caso concreto, realizada por Consultores Tributários; Orientação a entidades assistenciais sobre regras de captação de cupons da Nota Fiscal Paulista – NFP; Orientação sobre a obrigatoriedade do Sistema Autenticador e Transmissor de Cupons Fiscais eletrônicos (SAT-CF-e) em estabelecimentos revendedores de combustíveis no Estado de São Paulo; Orientação sobre atualização cadastral junto ao Cadastro de Contribuintes de ICMS do Estado de São Paulo; Mutirão para análise de pedidos relativos a crédito acumulado; Mutirão para análise de pedidos de aquisição de veículos automotores com isenção de ICMS e isenção de pagamento do IPVA; Mutirão para análise de arquivos de crédito de produtores rurais;

Federal do Brasil de declarações fiscais pré-preenchidas; l) o desenvolvimento do projeto de implementação do Cadastro Fiscal Positivo da PGFN, o qual servirá como instrumento para norteamento dos serviços de atendimento e para o desenvolvimento de estratégias de cobrança, das condições para regularização e garantia de dívidas fiscais, especialmente nos seguintes aspectos: Canais de atendimento diferenciado e simplificado para orientação, regularização ou discussão das dívidas administradas pela PGFN; Critérios a serem considerados para influenciar positivamente ou negativamente na classificação do perfil de risco do contribuinte no cadastro; Modalidades de garantias diferenciadas para contribuintes com menor risco fiscal; Quantidade de níveis de perfil de risco do contribuinte e no cadastro; Publicidade da nota atribuída ao contribuinte no cadastro, para o próprio interessado e para terceiros; Influência do histórico de adesão e cumprimento dos acordos de parcelamento convencional e especiais na nota atribuída ao contribuinte; Utilização da nota atribuída pelo cadastro na variação da régua de cobrança conforme o perfil de risco do contribuinte, envolvendo os momentos de: aplicação das medidas de protesto extrajudicial da certidão da dívida ativa; de registro do nome do contribuinte em órgãos de proteção ao crédito e na Lista de Devedores da PGFN; da averbação pré-executória; e do ajuizamento de execução fiscal;³⁶⁰ m) o programa denominado “Simplifique” (<http://www.simplifique.gov.br/>), que é uma ferramenta, promovida pelos Ministérios da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP), através da qual qualquer usuário de serviços públicos pode contribuir e participar do processo de simplificação do país, fiscalizando os padrões de atendimento definidos pelo Decreto nº 9.094, de 17 de julho de 2017. Através de mensagem eletrônica, o cidadão poderá sugerir medidas para desburocratizar o serviço público, a qual será analisada e encaminhada para o Comitê de Desburocratização do órgão e respondida em até 60 dias;

Mutirão para análise de pedidos de restituição de taxas que se enquadram no rito sumário; Ferramenta para parcelamento eletrônico dos débitos relativos ao Diferencial de Alíquota de optantes do Simples Nacional; Portaria CAT 38/2018 - Retira obrigatoriedade de entrega de DeSTDA zerada; Portaria CAT 42/2018 - Nova sistemática de ressarcimento de ICMS-ST; Portaria CAT 75/2018 - Permite ao contabilista solicitar a rescisão do vínculo profissional entre o contribuinte e o contabilista no cadastro de contribuintes do ICMS sem a necessidade de utilizar certificado digital; Operações de autorregularização; Cobrança de débitos decorrentes de lavratura de AIIM; Cobrança de débitos de IPVA. Acompanhamento de devedores contumazes. Informações extraídas do site: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Sobre.aspx>. Acesso em: 12 de dezembro de 2018.

³⁶⁰ PGFN. Inscrições abertas para a audiência pública sobre o Cadastro Fiscal Positivo da PGFN. 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/inscricoes-para-audiencia-publica-sobre-o-cadastro-fiscal-positivo-da-pgfn-prorrogadas-ate-19-de-novembro>. Acesso em 12 de dezembro de 2018.

Em que pese o Brasil ter adotado algumas medidas para a redução da complexidade tributária e para a implementação do *compliance* cooperativo, deve, aprofundá-las, através, inclusive, de facilitação de consultas prévias que esclareçam como deve ser feita a aplicação das normas fiscais existentes, evitando autuações e a aplicação de multas.

Tratam-se de medidas que podem, inclusive, ser implementadas a curto prazo, já que não demandam alterações legislativas e altos custos para a Administração Tributária, sendo de relevante interesse público, por viabilizar o aumento voluntário da arrecadação fiscal e a redução de custos com a fiscalização, e de interesse privado, por implicar na redução dos custos de conformidade fiscal. Faz-se necessário, outrossim, a implantação de um programa de educação fiscal e de maior responsabilidade e transparência do Estado com o gasto público, a fim de gerar maior confiança e consciência contributiva nos sujeitos passivos da obrigação tributária.

O *compliance* cooperativo, mesmo em um cenário de grande complexidade tributária, poderá ser amplamente utilizado para a simplificação e redução dos custos da *compliance* fiscal, aumentando a eficiência, a arrecadação fiscal voluntária e reduzindo os litígios, devendo ser constantemente aprimorado e aperfeiçoado, considerando especialmente os exemplos bem-sucedidos em âmbito internacional, conforme destacado pela OCDE.

Paralelamente, cabe ao Poder Legislativo a implementação de uma reforma fiscal que torne o sistema tributário brasileiro mais simples e equânime, a exemplo da reforma tributária consubstanciada na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 293, de 2004³⁶¹, que prevê a unificação de tributos, conforme já analisado no tópico 3.1.3, bem como de medidas legislativas que regulamentem a atuação de *lobbies*.

Como forma de recuperar a confiança do contribuinte, sugere-se a implementação de medidas que impliquem em maior participação dos contribuintes nas decisões estatais sobre a gestão privada de tributos, a criação de mecanismo eficaz de consulta prévia sobre a interpretação da legislação tributária e o afastamento da multa por erro de interpretação do contribuinte quando a tributação for complexa, sendo necessária, outrossim, a criação do Código de Defesa do Contribuinte, com regras claras

³⁶¹Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1668324&file_name=PEC+293/2004. Acesso em 01 de dezembro de 2018.

e objetivas, o que estimulará a reciprocidade, isto é, o regular pagamento dos tributos e a disseminação de uma atuação mais cooperativa entre o Fisco e o contribuinte.³⁶²

3.1.6 Celeridade, desjudicialização e redução dos custos dos processos judiciais e administrativos

O processo administrativo fiscal no Brasil é moroso e faz com que o contribuinte incorra em custos muitas vezes elevados, o que pode influenciar na sua adesão a esquemas evasivos e corruptos. Por outro lado, em 2017 o Judiciário possuía um acervo de 80,1 milhões de processos que aguardam uma solução definitiva, sendo grande parte deles de natureza tributária. As execuções fiscais representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 74% das execuções pendentes no Judiciário, com taxa de congestionamento de 91,7%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2017, apenas 8 foram baixados, segundo relatório do Conselho Nacional de Justiça de 2018.³⁶³ A figura abaixo demonstra o número de execuções fiscais pendentes e iniciadas entre 2009 e 2017:

Figura – Série histórica das execuções fiscais iniciadas e pendentes



³⁶² ROCHA, Sergio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, São Paulo, n. 39, 2018, página 14.

³⁶³ Justiça em Números 2018, página 125. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em 05 de janeiro de 2019.

Fonte: Conselho Nacional de Justiça - CNJ (2018)

Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário.³⁶⁴ Para a modificação desse cenário, é necessária a criação de Juizados Especiais específicos para a análise de questões tributárias, o que permitirá uma cobrança mais célere dos inadimplentes e a aplicação equânime e uniforme da legislação fiscal.

Deve também ser implementado mecanismo eficaz de consulta prévia sobre a interpretação da legislação tributária, evitando-se a aplicação desnecessária de sanções, assim como a regulamentação detalhada em Lei acerca do procedimento de fiscalização (e não pelo próprio órgão responsável pela atividade fiscalizatória)³⁶⁵, o que reduzirá o alto nível de litigiosidade no Brasil.

Faz-se necessária também a redução do grau de imprevisibilidade das decisões judiciais e administrativas, evitando ambiguidades e insegurança jurídica que inevitavelmente poderão criar percepções fiscais equivocadas por parte do contribuinte por tornar o sistema tributário incoerente.

A substituição do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) por uma agência com independência técnica, como uma autarquia especial vinculada ao Ministério da Fazenda, composta por Turmas ou Câmaras com 5 revisores e julgamento colegiado, também deve ser considerada como medida de aumento da celeridade dos processos administrativos fiscais.³⁶⁶

A implementação da execução fiscal administrativa, desde que prévia e amplamente debatida em sociedade, contendo normas claras, objetivas e isonômicas, também constitui meio de desafogar o Judiciário de forma técnica e imparcial. Nesse sentido, defende-se a aprovação do modelo de execução fiscal administrativa proposto no Projeto de Lei nº 5.080, de 2009, que traz a seguinte estruturação: (a) Inscrição em Dívida Ativa; (b) Investigação Patrimonial do Devedor), com a criação do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes – SNIPC, administrado pelo

³⁶⁴ Justiça em Números 2018, página 125. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em 05 de janeiro de 2019.

³⁶⁵ ROCHA, Sergio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, São Paulo, n. 39, 2018, páginas 13 e 14.

³⁶⁶ ROCHA, Sergio André. **Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal**. Revista Direito Tributário Atual, nº 25, 2011, páginas 168 e 169.

Ministério da Fazenda; (c) procedimento de execução, cindido em duas fases: (c.1) fase preparatória extrajudicial: (c.1.1) notificação da inscrição, inclusive por meio eletrônico, no qual o devedor é instado a pagar, parcelar ou garantir o crédito; (c.1.2) momento para impugnação (sem efeito suspensivo), no qual o devedor poderá alegar pagamento, compensação, além de matérias de ordem pública, desde que não haja necessidade de dilação probatória; e (c.1.3) constrição preparatória: penhora e avaliação de bens, realizadas por agentes fazendários; (d) defesa do executado perante o Judiciário.³⁶⁷

Cabe ressaltar que medidas tendentes a promover a cessão onerosa de créditos tributários a terceiros não devem ser admitidas, seja de forma direta, mediante leilão reverso do deságio entre o crédito cedido e o valor obtido, através de endosso-mandato e remuneração pelo saldo do resultado da cobrança descontado do custo operacional ou que se dirijam a sociedades de propósito específico e a fundos de investimentos de direitos creditórios (securitização), pela sua afronta ao texto constitucional, que veda a terceirização das atividades de cobrança de créditos tributários, que são privativas e exclusivas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 131, § 3º da CR/88.³⁶⁸

Por fim, podem ser citados bons exemplos na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que contribuíram para a redução da litigiosidade e do alto congestionamento das execuções fiscais. São eles: a) o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC³⁶⁹, que é uma nova estratégia de cobrança judicial e administrativa dos créditos

³⁶⁷ GOMES, Anderson Ricardo. **Necessária mudança de paradigma na cobrança de créditos tributários no Brasil**. Revista Justiça Fiscal, ano 8, número 29, páginas 23 e 24.

³⁶⁸ NETTO, Agostinho do Nascimento. **Inalienabilidade da Dívida Ativa: Enfoque do Direito Nacional e do Direito Comparado**. Revista Justiça Fiscal Ano 9, número 34, setembro a dezembro de 2018, páginas 37 e 38.

³⁶⁹ Segundo Paulo Roberto de Sousa Cardoso, “O Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos no Âmbito da PGFN foi criado em 2016, através da Portaria PGFN nº 396, com o objetivo específico de aumentar a eficiência da recuperação de créditos inscritos na Dívida Ativa da União. O artigo 1º da norma descreve o Regime como um: conjunto de medidas, administrativas ou judiciais, voltadas à otimização dos processos de trabalho relativos à cobrança da Dívida Ativa da União, observados critérios de economicidade e racionalidade, visando outorgar maior eficiência à recuperação do crédito inscrito. A verdade é que o RDCC representa nada menos do que uma revolução na forma de cobrar a Dívida Ativa da União. De acordo com o art. 20 da Portaria que rege o ousado projeto, um grande percentual das execuções fiscais movidas pela União, com valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão e reais) será arquivado, a pedido do Procurador da Fazenda Nacional responsável, nos termos do art. 40 da Lei 6.830/198015, a fim de sejam realizadas uma série de diligências em âmbito administrativo visando identificar os créditos com maiores probabilidades de recuperação. A Procuradoria vai, então, concentrar seus limitados recursos humanos e financeiros apenas nos casos em que as diligências de busca de bens forem bem sucedidas, ou seja, apenas nas dívidas com maior probabilidade de recuperação do crédito. (...) Até a publicação da Portaria PGFN 396/2016, todas as dívidas inscritas com valor acima de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) eram ajuizadas, e as execuções fiscais movimentadas pelos Procuradores da Fazenda Nacional, até que uma certa quantidade de diligências administrativas e judiciais fossem realizadas,

inscritos na Dívida Ativa da União pelos Procuradores da Fazenda Nacional, instituído pela Portaria PGFN nº 396 de 2016. Esse Novo Modelo de Cobrança está simplificando e otimizando a cobrança judicial da Dívida Ativa, através da implementação de uma série de rotinas de trabalho efetivamente inovadoras, executadas no âmbito de todas as Unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN espalhadas pelo país, a exemplo do aumento para R\$ 20.000.00 do valor mínimo para o ajuizamento de execuções fiscais; b) o desenvolvimento do projeto de implementação do Cadastro Fiscal Positivo da PGFN, o qual servirá como instrumento para o norteamo dos serviços de atendimento e para o desenvolvimento de estratégias de cobrança, das condições para regularização e garantia de dívidas fiscais, especialmente nos seguintes aspectos: Canais de atendimento diferenciado e simplificado para orientação, regularização ou discussão das dívidas administradas pela PGFN; Critérios a serem considerados para influenciar positivamente ou negativamente na classificação do perfil de risco do contribuinte no cadastro; Modalidades de garantias diferenciadas para contribuintes com menor risco fiscal; Quantidade de níveis de perfil de risco do contribuinte e no cadastro; Publicidade da nota atribuída ao contribuinte no cadastro, para o próprio interessado e para terceiros; Influência do histórico de adesão e cumprimento dos acordos de parcelamento convencional e especiais na nota atribuída ao contribuinte; Utilização da nota atribuída pelo cadastro na variação da régua de cobrança conforme o perfil de risco do contribuinte, envolvendo os momentos de: aplicação das medidas de protesto extrajudicial da certidão da dívida ativa; de registro do nome do contribuinte em órgãos de proteção ao crédito e na Lista de Devedores da PGFN; da averbação pré-executória; e do ajuizamento de execução fiscal;³⁷⁰ c) o protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), cuja constitucionalidade já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 5135/DF, que desjudicializa consideravelmente a cobrança dos créditos tributários;³⁷¹ d) o ajuizamento seletivo (ou condicionado) de execuções fiscais, nos termos do artigo 33 da Portaria PGFN nº 33, de

mesmo que, a princípio, houvesse chances mínimas de recuperação do crédito. Na prática, um percentual absurdo de recursos humanos e materiais era inevitavelmente direcionado para pilhas e pilhas de processos de execução fiscal sem qualquer chance real de recuperação do crédito cobrado e, portanto, sem nenhum valor econômico efetivo.” CARDOSO, Paulo Roberto de Sousa Cardoso. **Design thinking, regime diferenciado de cobrança de créditos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a inovação na Administração Pública**. Revista da PGFN, Ano VII - Número 10. Brasília, PGFN, 2017, páginas 136, 150 e 151.

³⁷⁰ PGFN. Inscrições abertas para a audiência pública sobre o Cadastro Fiscal Positivo da PGFN. 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/inscricoes-para-audiencia-publica-sobre-o-cadastro-fiscal-positivo-da-pgfn-prorrogadas-ate-19-de-novembro>. Acesso em 12 de dezembro de 2018.

³⁷¹ PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, página 443.

08 de fevereiro de 2018³⁷², fazendo com que a cobrança judicial de débitos fiscais fique condicionada à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado. Tal medida trouxe maior eficiência na cobrança dos créditos dessa natureza, sendo relevante também na diminuição do acervo de processos judiciais sem probabilidade de êxito, gerando impactos positivos no Judiciário com a otimização do trabalho e a diminuição do volume de processos em curso.

3.1.7 Educação fiscal consistente

A redução das tensões psicológicas entre o contribuinte e a Administração Pública que influenciam no seu nível de moral tributária exige do Estado uma maior atenção ao problema das relações humanas, mas, prioritariamente, pressupõe investimentos em uma educação fiscal consistente para que o indivíduo se conscientize da importância do tributo para a garantia de direitos fundamentais, em especial da sua própria liberdade, e para a vida em sociedade.³⁷³

A educação cívica e política deve ser realizada nas escolas, desde a infância, ensinando-se aos alunos noções fundamentais relativas à missão do Estado e à função do custeio das despesas estatais, o que contribuirá para a manutenção da estabilidade política, do desenvolvimento harmônico da nossa sociedade e de maior consciência fiscal do cidadão. Em grande parte, quem desconhece suas obrigações fiscais tende a desafiar as autoridades públicas, tendo o Estado responsabilidade nesse processo pela ausência de informação fiscal e de preparação psicológica do indivíduo.³⁷⁴

³⁷² Art. 33. O ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado.

§ 1º. Para fins do disposto no caput, entende-se por inútil o bem ou direito de difícil alienação, sem valor comercial ou de valor irrisório, bem como os indícios de atividade econômica inexpressiva.

§ 2º. A dispensa de ajuizamento de que trata este artigo não se aplica aos débitos:

I - decorrentes de aplicação de multa criminal;

II - da dívida ativa do FGTS;

III - de elevado valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda;

IV - de responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público, ou de direito privado submetidas ao regime jurídico das pessoas de direito público;

V - de devedores com falência decretada ou recuperação judicial deferida.

³⁷³ MEHL, Lucien. **Elementos de Ciência Fiscal**. Barcelona: Bosch, 1964, página 338.

³⁷⁴ MEHL, Lucien. Obra citada, 1964, página 342.

O ensino sobre os preceitos básicos da tributação e das finanças públicas é medida fundamental para viabilizar uma cultura de controle social e de maior participação dos indivíduos nas decisões políticas que envolvam a arrecadação e o gasto público, o que, conseqüentemente trará impactos positivos na sua percepção em relação à sua carga fiscal e contribuirá para o aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional.

É recomendada também a criação de núcleos de proteção e orientação do contribuinte, desvinculados da Administração Pública, a fim de reduzir os custos de conformidade e de massificar o conhecimento, o que implicará, conseqüentemente, na melhora da relação Fisco-contribuinte.

3.1.8 Combate à corrupção³⁷⁵

A corrupção representa a incapacidade moral dos cidadãos de assumir compromissos voltados ao bem comum, estando atrelada à falta de transparência, aos níveis morais e éticos existentes numa sociedade, influenciando também nos níveis de evasão fiscal. No Brasil, a corrupção é um problema sistêmico, que atinge o público e o privado, repercutindo também no Direito, na Filosofia, na Economia e na Política.

Como medida de combate à corrupção, destaca-se o desenvolvimento no país de uma cultura de integridade e de repúdio à corrupção no âmbito público e privado, através do estabelecimento de protocolos de conduta e de códigos de ética claros e adaptados para cada carreira,³⁷⁶ o treinamento reiterado de todos os funcionários

³⁷⁵ Várias medidas apresentadas nesse estudo tiveram como referência o documento denominado “Novas medidas contra a corrupção”, cuja elaboração teve o auxílio de mais de 200 organizações e indivíduos pareceristas com larga experiência em áreas diversas, tendo sido coordenado pela Transparência Internacional Brasil e pelas Escolas de Direito Rio e São Paulo da Fundação Getulio Vargas. Disponível em: < <https://unidoscontraacorrupcao.org.br/sumario-novamedidas.pdf>>. Acesso em 10 de dezembro de 2018, bem como o documento elaborado pelo Ministério Público Federal denominado “10 medidas contra a corrupção”. Disponível em: < <http://www.dezmedidas.mpf.mp.br/campanha/documentos/resumo-medidas.pdf>>. Acesso em 10 de dezembro de 2018.

³⁷⁶ Sobre o tema, Diana Orghian, Gabriel Cabral, André Pinto e Alessandra Fontana afirmam uma das intervenções comportamentais que contribuirão para comportamentos mais íntegros, “refere-se aos protocolos de conduta e aos códigos de ética. Como vimos, para serem mais eficazes, estes devem ser desenvolvidos tendo por base dois objetivos principais: 1) evitar ambigüidades e 2) e levar à ativação de standards morais internos, especialmente em momentos críticos de decisão. Esses objetivos visam mitigar a nossa tendência natural de racionalizar, reinterpretar e justificar as nossas ações desonestas. Portanto, para mitigar essa tendência, protocolos e guias devem tornar questões cinzentas ou ambíguas em categorias dicotômicas em que os comportamentos são claramente honestos ou desonestos, sem meio

públicos em posturas e procedimentos contra a corrupção, a destinação de percentual dos recursos de publicidade estatal na realização de programas de conscientização, a realização de pesquisas em escolas e universidades e a inclusão no currículo dos ensinos fundamental e médio de conteúdos relacionados à formação ética, à cidadania solidária, à participação na gestão pública e ao controle dos gastos públicos. A regulamentação do *lobby*, conforme detalhado no item 3.1.4 também é medida relevante para o alcance dessa finalidade.

O aperfeiçoamento dos mecanismos de controle internos e externos já existentes, bem como a defesa de uma mídia livre e independente, desestimulando monopólios e incentivando o jornalismo investigativo, isto é, o monitoramento das relações entre os setores público e privado e casos de corrupção, contribuindo para a publicidade e a conscientização da população acerca dos danos sociais e individuais causados por esses atos ilícitos.

As compras públicas têm sido o centro de grandes esquemas de corrupção. É relevante, portanto, a criação de um portal único na *internet* contendo todas as

termo. Nesse sentido, é importante classificar um rol de comportamentos como desonestas, informar acerca da sua ilegalidade e indicar, com o máximo de detalhamento possível, qual a forma correta de agir. Esses códigos de conduta e protocolos podem, por exemplo, fazer menção aos subornos em formato de presentes, deixando clara a ilegalidade destes e indicando como agir se detectar tal situação (encorajando e guiando o whistleblowing). Os protocolos de conduta, por sua vez, podem prever o engatilhamento (trigger) de alarmes e valores morais, especialmente em momentos críticos, isto é, logo antes da oportunidade do comportamento desonesto. Uma forma de o fazer é pedindo ao agente para se lembrar dos seus deveres éticos (e.g assinar uma declaração de honra) em situações em que exista vulnerabilidade de ser corrompido, e não em momentos inócuos, como é habitualmente feito. O treinamento ético é outra medida que pode preparar as pessoas para a detecção de irregularidades em si mesmas e nos outros. É importante que as pessoas aprendam a identificar quais são os principais momentos de tentação na sua função dentro da organização, para que se possam simular, em treino, medidas a tomar se e quando essas irregularidades ocorrerem na prática. Uma outra forma de tornar a pessoa mais consciente do seu próprio processo de decisão consiste em pedir para explicar as decisões tomadas (ex.: pedir ao médico para justificar porque aconselha determinada cirurgia ou equipamento, ou pedir a um funcionário público para justificar determinada compra pública ou determinada atribuição de fundos). Isto coloca uma responsabilidade acrescentada no decisor e o torna mais consciente de possíveis vieses cognitivos automáticos que poderão ter conduzido a decisões desonestas. Finalmente, é importante estar atento para as dinâmicas sociais das organizações. Essas dinâmicas podem estar contribuindo para comportamentos desonestos, tornando-os mais aceitáveis e favorecendo o seu “contágio” entre os colaboradores. Isto é especialmente verdade em situações em que não estão claras as consequências negativas dos comportamentos desonestos e quando o desrespeito às normas éticas ocorre de forma gradual e não-abrupta. Uma forma de frear este “contágio”, especialmente em situações em que o comportamento desonesto (ainda) não está completamente difundido na organização, é comunicar às pessoas normas sociais positivas, deixando claro que grande parte das pessoas age de forma honesta, que isso é o normal nos contextos em questão. Para finalizar, é importante perceber as limitações das intervenções baseadas na ciência comportamental no campo do combate à corrupção e ao comportamento desonesto.”(grifo nosso). ORGHIAN, Diana; CABRAL, Gabriel; PINTO, André; FONTANA, Alessandra. **Desvio de caráter ou simplesmente humano? Economia comportamental aplicada ao comportamento desonesto.** Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, n° 2, 2018, páginas 537-538.

informações sobre compras realizadas pela Administração Pública, inclusive as referentes à execução do contrato, como notas fiscais.

A corrupção privada deve ser criminalizada por prejudicar a livre concorrência, devendo o Estado incentivar e proteger as pessoas que relatam irregularidades, através da criação ou do aperfeiçoamento de canais que garantam o sigilo do informante de boa-fé (*whistleblower*), prestem-lhe conta sobre o encaminhamento da denúncia e ofereçam medidas de proteção quando solicitadas. Recomenda-se também o aumento das penas para crimes que envolvam corrupção, os quais devem ser considerados hediondos quando envolverem valores superiores a cem salários mínimos. Nesse sentido, o posicionamento do Ministério Público Federal no documento denominado “10 medidas contra a corrupção”.³⁷⁷

A fim de minimizar a percepção de impunidade, deve-se garantir punição efetiva dos crimes em geral, especialmente os tributários, devendo ser revisto o entendimento de que a punibilidade pode ser extinta com o pagamento dos tributos e que o parcelamento suspende a pretensão punitiva do Estado, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal³⁷⁸, sendo oportuna a criação de Varas, Câmaras e Turmas especializadas no julgamento de ações de improbidade administrativa e em ações decorrentes da Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846, de 2013).

É indispensável, outrossim, a implementação de um contexto corporativo que favoreça a atuação íntegra das empresas e de maior transparência por parte das empresas privadas, especialmente no que tange à divulgação de relatórios contábeis, balanços sociais e outros documentos desse tipo, que não podem mais ser elaborados apenas para cumprir normas da Comissão de Valores Mobiliários ou como ferramenta de *marketing*.

Em âmbito político, a corrupção também deve ser combatida através da responsabilização objetiva dos Partidos Políticos em relação às práticas corruptas, da

³⁷⁷ Disponível em: < <http://www.dezmedidas.mpf.mp.br/campanha/documentos/resumo-medidas.pdf>>. Acesso em 10 de dezembro de 2018.

³⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem na ação penal nº 613, Tocantins. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Data da decisão: 15 de maio de 2014.

criminalização do “caixa 2” (contabilidade paralela) e da criminalização eleitoral da lavagem de dinheiro oriunda de infração penal.³⁷⁹

Em relação ao Judiciário, a percepção de impunidade, inclusive em relação a casos de corrupção, está associada à concessão de aposentadoria compulsória como pena disciplinar mais grave aplicada a juízes vitalícios, isto é, que exerceram a magistratura por mais de 2 anos. O magistrado aposentado compulsoriamente só pode perder o cargo por sentença judicial transitada em julgado e, até lá, continua recebendo proventos proporcionais ao tempo de serviço, os quais custam aos cofres públicos 16 milhões de reais por ano. Frise-se que a maioria dos casos processados no CNJ não foi posteriormente levada ao Judiciário para o processamento de eventuais crimes correlatos e imposição de sanções efetivas³⁸⁰, razão pela qual defende-se a extinção da aposentadoria compulsória de juízes, especialmente mediante a aprovação Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n° 89, de 2003³⁸¹.

O Executivo Federal conta com aproximadamente 100 mil cargos comissionados e funções de confiança e gratificação³⁸², sendo recorrentes os casos de indicados para cargos em comissão completamente subqualificados³⁸³, o que pode facilitar a prática de atos de corrupção. Assim, deve-se exigir como condição para nomeação em cargo público em comissão, nível de escolaridade compatível com a complexidade e as atribuições do cargo, tornando obrigatório o nível superior para os cargos de direção e chefia.

³⁷⁹ Nesse sentido, o documento denominado “10 medidas contra a corrupção”.

³⁸⁰ UOL. Brasil gasta 16,4 milhões ao ano com aposentadorias de juízes condenados pelo CNJ. São Paulo, 5 dez. 2016. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2016/12/05/brasil-gasta-r-164-mi-ao-ano-com-aposentadorias-de-juizescondenados-pelo-cnj.htm>>. Acesso em: 7 outubro de 2018.

³⁸¹ A proposta pretende dar nova redação aos artigos 93 e 95 da Constituição, nos seguintes termos: art. 93 o inciso VIII-A: “o ato de aposentadoria dos magistrados não terá caráter disciplinar”. A inclusão do parágrafo 2º ao artigo 95 permitirá ao magistrado a perda do cargo “por decisão do tribunal a que estiver vinculado, tomada pelo voto de dois terços de seus membros”, nos casos de “infração do disposto no parágrafo anterior”, “procedimento incompatível com o decoro de suas funções” e “recebimento de auxílio ou contribuições de pessoas ou entidades, ressalvadas as exceções previstas em lei.

³⁸² Correio Braziliense. Número de comissionados e cargos de confiança aumentam no Governo Temer. Brasília, 31 jul. 2017. Disponível em: <http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2017/07/31/internas_economia,613942/numero-decomissionados-e-cargos-de-confianca-aumentam-no-governo-teme.shtml>. Acesso em: 15 de novembro 2018.

³⁸³ G1. Jovem de 19 anos administra contratos de R\$ 473 milhões no Ministério do Trabalho. Brasília, 9 mar. 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/jovem-de-19-anos-administra-contratos-de-r-473-milhoes-no-ministerio-do-trabalho.ghtml>>. Acesso em: 15 de novembro 2018.

3.1.9 Moralidade entre os entes federados

A guerra fiscal entre os entes federados, decorrente especialmente do modelo federativo adotado no Brasil, tem gerado insegurança jurídica, desigualdade, alta judicialização, impactos na arrecadação fiscal e contribuição para a baixa moral tributária do contribuinte brasileiro. Existe jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal³⁸⁴ reconhecendo a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais do ICMS concedidos sem convênio unânime no CONFAZ, porém não tem sido suficiente para evitar casos reiterados de guerra fiscal no Brasil.

Uma reforma tributária, conforme previsto na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 293, de 2004, de relatoria do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), mediante a criação do Imposto Sobre Operações de Bens e Serviços (IBS), que unificará o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto Sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o Salário-educação, contribuirá para a redução dos níveis de evasão e de guerra fiscal no Brasil.

A criação de políticas públicas federais de desenvolvimento regional que reduzam as desigualdades entre os entes federados também pode contribuir para a redução de práticas competitivas não cooperativas entre os entes federados. O aumento no nível de consciência fiscal e de moral tributária dos administradores também é de fundamental importância para o alcance dessa finalidade, o que pode ser obtido através de protocolos de conduta, códigos de ética e do desenvolvimento de programas de integridade no setor público.

³⁸⁴ Nesse sentido: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski; ADI 4481/PR, rel. Min. Luis Roberto Barroso, ADI 3796, rel. min. Gilmar Mendes; ADI 2.663, rel. ministro Luiz Fux.

A aprovação da proposta de Súmula Vinculante nº 69, abaixo colacionada, também contribuirá para a redução dessa prática, na medida em que tal entendimento jurisprudencial tornar-se-á obrigatório para os demais Tribunais e juízes, bem como para a Administração Pública Direta e Indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, nos termos do artigo 103-A da Constituição da República de 1988:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.³⁸⁵

Assim, o ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula vinculante estará sujeita a Reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada e determinará que outra seja proferida, em conformidade com o disposto no artigo 103-A, § 3º da CR/88.

Por fim, considerando os impactos negativos na concorrência e na distribuição de recursos públicos, deve ser estabelecida sanção específica para os entes federados e para agentes públicos que se utilizarem da guerra fiscal como mecanismo de aumento da arrecadação em seu território, assim como punição rigorosa para os empresários que dela participarem.

3.1.10 Reformulação da DRU e a necessária utilização das contribuições sociais de acordo com as finalidades constitucionalmente estabelecidas

As contribuições sociais, segundo o Constituinte, devem ser destinadas a custear gastos provenientes da atuação estatal na área social, tais como seguridade e educação básica, mas, através da Desvinculação das Receitas da União (DRU), os entes federados têm utilizado parte da arrecadação delas provenientes com finalidade diversa da determinação constitucional. Isso pode comprometer investimentos públicos relevantes na área social, bem como a a garantia de diversos direitos fundamentais, gerando uma

³⁸⁵ Disponível em: [file:///C:/Users/xx/Downloads/texto_4239018%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/xx/Downloads/texto_4239018%20(1).pdf). Acesso em 15 de janeiro de 2019.

percepção negativa do contribuinte em relação à qualidade da gestão do dinheiro público, o que também pode influenciar na sua participação em esquemas evasivos.

Assim, defende-se que a Desvinculação das Receitas da União (DRU) seja retirada do sistema jurídico ou reformulada, admitindo-se apenas de forma justificada e sempre precedida de estudo demonstrando os impactos nos gastos e investimentos públicos na área social, limitando-a aos impostos, no patamar de 10%.

3.2 Considerações finais

Como visto, no Brasil a prática de evasão fiscal é influenciada pela baixa propensão ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias por um contribuinte imerso em um sistema tributário complexo, onde não há clareza e transparência em relação ao gasto público, ou confiança em sua qualidade.

Neste ambiente, cabe ao Estado a iniciativa de modificar a relação fisco-contribuinte, deixando de adotar a repressão e a aplicação de multas como meios primordiais para o cumprimento de obrigações tributárias, agindo, por outro lado, com maior responsabilidade e transparência em relação aos gastos públicos.

Restou demonstrado, outrossim, que a postura do contribuinte em relação à sua carga tributária depende da sua moral fiscal, a qual está abaixo da sua moral ordinária. Isso significa que o delito fiscal normalmente é visto com certa indiferença pela opinião pública e que, psicologicamente, o pagamento do tributo não desperta fatores positivos no sujeito passivo.

Dessa forma, em sistemas tributários complexos, como o do Brasil, no qual há pouca transparência, alta e regressiva carga tributária e má qualidade do gasto público, há ambiente favorável ao desenvolvimento de uma moral fiscal fraca, isto é, propícia à participação em esquemas de evasão fiscal e de corrupção de agentes públicos, o que, evidentemente, influencia na baixa percepção positiva do contribuinte em relação às suas obrigações fiscais.

Nesse contexto, cabe à Administração Tributária uma dupla função: promover a educação fiscal dos contribuintes, mostrando-lhes as vantagens que o Estado devolve à

sociedade através da arrecadação fiscal e ensinando-lhes, com transparência, por que as prestações sociais servem à consecução do bem comum; e, em caso de flagrante descumprimento das normas, má fé, fraude, dolo, simulação ou de concorrência desleal, considerando o efeito multiplicador nocivo dessas condutas, aplicar pesadas multas que dificultem a sua prática.

Ademais, deve o Fisco analisar o grau de risco das empresas, concentrando os atos de auditoria naquelas com maior probabilidade de praticar infrações ao sistema tributário, devendo facilitar, por outro lado, a implementação de consultas prévias a fim de simplificar a elaboração dos programas de conformidade fiscal.

No âmbito Legislativo, a fim de evitar impactos negativos na moral fiscal do indivíduo e as consequências daí decorrentes, deve o Estado agir com isonomia, evitando a concessão de benefícios fiscais, anistias e subvenções aos contribuintes que deles não necessitem efetivamente. Deve ocorrer também a implementação de uma reforma fiscal que torne o sistema tributário brasileiro mais simples e equânime, ao passo que cabe ao Poder Judiciário a implementação de medidas que uniformizem as decisões judiciais e reduzam o tempo de julgamento dos processos em trâmite³⁸⁶, a fim de conferir maior segurança jurídica e aumento na confiança do cidadão brasileiro no Estado.

A regulamentação do *lobby*, o combate à corrupção e à guerra fiscal, assim como o estabelecimento de restrições à utilização da Desvinculação das Receitas da União (DRU), limitando-a aos impostos, no patamar de 10% e precedida de justificativa e estudo demonstrando seus impactos nos gastos e investimentos públicos na área social, também são fundamentais para o alcance dessa finalidade.

As ações positivas do Estado devem ser utilizadas, portanto, como indutoras de atitudes e de compromissos positivos por parte dos contribuintes para com o sistema fiscal e para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais, o que impedirá, outrossim, a atuação de vieses e heurísticas comportamentais capazes de distorcer a capacidade de escolha individual. A manutenção e a criação da confiança do cidadão depende do compromisso estatal de agir sempre em conformidade com as necessidades e os interesses públicos.

³⁸⁶ No ano de 2017, segundo o Conselho Nacional de Justiça, 9,5% das ações judiciais em trâmite abordavam questões tributárias, totalizando mais de 2,2 milhões de processos judiciais no Brasil .

Nesse sentido, há diversas iniciativas positivas que estão sendo implementadas pelo Estado sem necessidade de grandes investimentos públicos. Tratam-se, na maior parte, de medidas que visam simplificar o sistema e tornar a Administração Fiscal e as normas tributárias mais acessíveis ao contribuinte, com o intuito de evitar punições desnecessárias, melhorar a relação Fisco-contribuinte, tornar o sistema mais eficiente, transparente e seguro, reduzindo a litigiosidade e a baixa percepção positiva do cidadão brasileiro em relação à sua carga fiscal.

Tal postura deve, portanto, ser disseminada em todo país, o que abrirá caminho para alterações mais profundas no desenho institucional do Brasil, especialmente em âmbito legislativo, que resultarão em maior consciência fiscal do contribuinte, possibilidade de redução da carga tributária e do nível de evasão fiscal.

CONCLUSÃO

As atividades e os serviços prestados pelo Estado Fiscal brasileiro são custeadas majoritariamente por receitas tributárias, sendo a cultura de inadimplência, de impunidade e de resistência ao adimplemento voluntário das obrigações fiscais fator que impossibilita o alcance dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, preconizados no artigo 3º da Carta Magna de 1988.

A racionalidade forte, preconizada pelos economistas neoclássicos, foi um importante fundamento em favor do *laissez faire* e do livre mercado, pois, considerando que as escolhas dos agentes econômicos eram estáveis, o ajuste econômico da curva da oferta e demanda se ajustaria automaticamente através do equilíbrio entre as forças da produção e do consumo. Essa teoria adequava-se ao defendido por Adam Smith, o qual acreditava que a autoregulação e os interesses recíprocos e voluntários eram suficientes para perfeito funcionamento das trocas que caracterizam o livre mercado.

Tradicionalmente, os economistas entendiam que as decisões humanas sempre eram pautadas numa análise racional de custo-benefício e utilidade, razão pela qual sempre optarão pela escolha ótima, a qual não poderia ser influenciada por sentimentos, ilusões de conhecimento e influências cognitivas, emocionais e sociais. O *homo economicus* é, portanto, um tomador de decisão racional, ponderado, centrado no interesse pessoal e com capacidade ilimitada de processar informações.

Assim, havia uma presunção de que o ser humano é um ser racional, conhecedor de todas as informações pertinentes às suas decisões, podendo recalcular o valor das diversas opções com as quais se depara, tomar decisões lógicas e sensatas e aprender rapidamente com os seus erros, seja por conta própria, seja com a ajuda das forças do mercado.

No entanto, como amplamente demonstrado no presente estudo, as escolhas dos indivíduos sofrem influência de diversos vieses cognitivos, heurísticas e incentivos, sendo frequentes os casos de decisões impulsivas e automáticas que causam prejuízo ao interesse público. Nesse cenário, é de fundamental importância o estudo das premissas da psicologia fiscal e da economia comportamental, eis que determinantes nas escolhas fiscais dos contribuintes e, conseqüentemente, no nível de evasão fiscal evidenciado no Brasil.

A adoção de incentivos e de punições com base somente nas premissas tradicionais da economia clássica, baseadas no *homo economicus*, aumentam substancialmente a probabilidade de alcançar o efeito pretendido. Diversas pesquisas empíricas no ramo da neurociência têm demonstrado a necessidade de maior compreensão dos mecanismos atuantes no processo de escolha dos indivíduos para a melhor elaboração da legislação e das políticas públicas.

Assim, evidencia-se que a aplicação das ciências comportamentais é promissora por viabilizar com baixo custo e muitas vezes de forma sutil e de fácil implementação, a reestruturação dos desenhos institucionais, devendo ser aplicada de forma complementar às práticas tradicionais já existentes.

Conclui-se que, um século depois do surgimento da Psicologia Comportamental e décadas depois da instrumentalização da Neurociência, nenhuma área do conhecimento humano, em especial o Direito, pode ignorar as contribuições teóricas e empíricas daí advindas, já que em todo fenômeno jurídico há uma dinâmica criada, operacionalizada e dirigida a seres humanos.

Nesse diapasão, é de fundamental relevância que o ente público, previamente à elaboração das suas políticas tributárias, leve em consideração os aspectos psicológicos e comportamentais envolvidos na concessão de incentivos, tendo em vista a sua repercussão no nível de consciência fiscal, de confiança do contribuinte e de evasão fiscal.

Trata-se, portanto, de uma nova ferramenta para auxiliar na busca do aperfeiçoamento do desenho tributário brasileiro, na implementação de medidas para a modificação dos incentivos negativos e na ampliação e aperfeiçoamento das ações positivas destacadas no presente estudo como indutoras de atitudes e de compromissos positivos por parte dos contribuintes para com o sistema fiscal e para o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**, 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**, 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

AFFONSO, Julia; MACEDO, Fausto. OAB vai ao STF contra “inchaço” dos comissionados no governo federal. O Estado de S. Paulo – Política, 12 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/oab-vai-ao-stf-contra-inchaco-dos-comissionados-no-governo-federal/>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

ALFANO, Bruno. Câmara dos Vereadores do Rio ainda gasta R\$3,6 milhões com selos para cartas. Extra- Rio, 15 de setembro de 2017. Disponível em: <https://extra.globo.com/noticias/rio/camara-dos-vereadores-do-rio-ainda-gasta-36-milhoes-com-selos-para-cartas-21825060.html>. Acesso em 01 de dezembro de 2018.

ALM, James, TORGLER, Benno. **Culture differences and tax morale in the United States and in Europe**. Journal of Economic Psychology, 2006.

ARAÚJO, Osnaldo. **O conceito de utilidade**. Disponível em: <http://files.chborges.webnode.com.br/2000000029c5549d4f3/CONCEITO%20DE%20UTILIDADE.pdf>. Acesso em: 28 de novembro de 2018.

ARIELY, Dan. **Previsivelmente Irracional**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

AZEVEDO, Philippe. Tv Brasil bate recorde negativo e passa 12 horas sem audiência. Observatório da televisão, 30 de setembro de 2017. Disponível em:

<https://observatoriodatelevisao.bol.uol.com.br/audiencia-da-tv/2017/09/tv-brasil-bate-recorde-negativo-e-passa-12-horas-sem-audiencia>. Acesso em 11 de novembro de 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BANCO MUNDIAL. Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil, 2017. Disponível em: < <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

BERGER, Fredy Seidler; DALLAPICULA, Tissiana Marins; ALENCAR, Roberta Carvalho; DALMÁCIO, Flávia Zóboli. A ética da evasão fiscal: um estudo comparativo de profissionais e estudantes da área de negócios. Disponível em: < http://www.fucape.br/public/producao_cientifica/2/Zoboli%20%20A%20etica%20da%20evas%C3%A3o%20fiscal.pdf>. Acesso em: 15 de agosto de 2018.

BIANCHI, Paula. Rio: menos de 1% do dinheiro da Segurança vai para investimentos na área. Uol Notícias – cotidiano, 19 de outubro de 2017. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/cotidiano/ultimas-noticias/2017/10/19/rio-destaca-menos-de-1-do-orcamento-de-seguranca-publica-para-investimentos.htm>. Acesso em 01 de dezembro de 2018.

BONELL, Chris et al. **One nudge forward, two steps back**. British Medical Journal (BMJ), v. 342, n. jan. 25, 2011.

BOWLES, Samuel. **The moral economy: why good incentives are no substitute for good citizens**. New Haven: Yale University Press, 2016.

BRASIL, Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019. Brasília, Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Cota parlamentar. Portal Câmara dos Deputados – assessoria de imprensa. Disponível em:

<http://www2.camara.leg.br/comunicacao/assessoria-de-imprensa/cota-parlamentar>.

Acesso em 10 de outubro de 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Educação fiscal no contexto social: Programa Nacional de Educação Fiscal**. 4ª edição. Brasília: ESAF, 2009.

BRASIL. Orçamento cidadão: projeto de lei orçamentária 2018. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – Secretaria de Orçamento Federal. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamento-cidadao/orcamento-cidadao2018.pdf>. Acesso em 12 de agosto de 2018.

BRASIL. Orçamento cidadão: Projeto de Lei Orçamentária Anual 2017. Brasília: Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, 2016. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamento-cidadao/orcamentocidadao2017.pdf>. Acesso em 10 de dezembro de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Questão de Ordem na ação penal nº 613, Tocantins. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Data da decisão: 15/05/2014.

BUCHANAN, James. **The Limits of Liberty**. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.

CACCIAMAL, Maria Cristina, **A economia Informal 20 anos depois**. Revista Indicadores Econômicos FEE, V. 21, nº 04, 1994.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Receita Pública**. Disponível em: <https://www.academia.edu/11727171/Receita_P%C3%BAblica>. Acesso em 07 de outubro de 2018.

CARAZZA, Bruno. **O Brasil Velho que legisla em causa própria**. Folha de São Paulo – O Espírito das Leis, 22 de setembro de 2017. Disponível em: <http://oespiritodasleis.blogfolha.uol.com.br/2017/09/22/o-brasil-velho-que-legisla-em-causa-propria/>. Acesso em 7 de novembro de 2018.

CARDOSO, Paulo Roberto de Sousa Cardoso. **Design thinking, regime diferenciado de cobrança de créditos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a inovação na Administração Pública**. Revista da PGFN, Ano VII - Número 10. Brasília, PGFN, 2017.

CASA CIVIL. Brasil Eficiente: Governo Federal conclui 78 medidas de desburocratização. Disponível em: <http://www.casacivil.gov.br/central-de-conteudos/noticias/2018/marco/brasil-eficiente-governo-federal-conclui-78-medidas-de-desburocratizacao>. Acesso em 02 de dezembro de 2018.

CIA. The world factbook. Central Intelligence agency library, s/d. Disponível em: <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2001rank.html>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

CLÈVE, Clèmerson Merlim. **A eficácia dos direitos fundamentais sociais**. Revista de Direito Constitucional e Internacional, vol. 54, Jan de 2006, página 04. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/37449268/A_eficacia_dos_direitos_fundamentais_sociais.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1549428672&Signature=9JVeeiZQIjN808M8h%2BzwQaBfwdI%3D&responsecontentdisposition=inline%3B%20filename%3DA_eficacia_dos_direitos_fundamentai_soc.pdf>. Acesso em 11 de novembro de 2018.

COELHO, Alvaro Luiz. **Um histórico sobre a tributação no Brasil**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.3, n.1-2, p.29-49, jan/dez. 2016.

COLEMAN, Stephen. **The Minnesota income tax compliance experimente state tax results**. Minnesota Department of Revenue: 1996. Disponível em: www.state.mn.us/legal_policy/research_reposrts/content/complnce.pdf. Acesso em 01 de novembro de 2018.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2018**. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em 27 de novembro de 2018.

CONTAS ABERTAS. Deputados gastam quase 4 milhões com serviços postais em um ano. Disponível em: <http://contasabertas.com.br/site/english/deputados-gastam-quase-r-4-milhoes-com-servicos-postais-em-um-ano>. Acesso em 25 de outubro de 2018.

CORRÊA, Ricardo. Congresso possui o dobro de funcionários da Polícia Federal. O Tempo – política, 13 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://www.otempo.com.br/capa/pol%C3%ADtica/congresso-possui-o-dobro-de-funcion%C3%A1rios-da-pol%C3%ADcia-federal-1.1233926>. Acesso em: 01 de dezembro de 2018.

Correio Braziliense. Número de comissionados e cargos de confiança aumentam no Governo Temer. Brasília, 31 jul. 2017. Disponível em: <http://www.correio braziliense.com.br/app/noticia/economia/2017/07/31/internas_economia,613942/numero-decomissionados-e-cargos-de-confianca-aumentam-no-governo-teme.shtml> . Acesso em: 15 de novembro 2018.

CÔRTEZ, Pâmela de Rezende; OLIVEIRA, André Matos de Almeida; LARA, Fabiano Teodoro de Rezende. **Políticas públicas baseadas em evidências comportamentais: reflexões a partir do Projeto de Lei 488/2017 do Senado**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018.

CUMMINGS, Ronald G., MARTINEZ-VÁSQUEZ, Jorge, MCKEE, Michael, TORGLER, Benno. **Effects of Culture on Tax Compliance: A Cross Check of Experimental and Survey Evidence**. CREMA Working Paper Series 2004-13, Centro de Pesquisa em Economia, Gestão e as Artes (CREMA), 2004. Disponível em: <<http://www.crema-research.ch/papers/2004-13.pdf>>. Acesso em 15 de agosto de 2018.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Direitos humanos e cidadania**. São Paulo: Moderna, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva**. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

DÓRIA, A.R. Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ENDEAVOUR. A burocracia no ciclo de vida das empresas: descongestionar para o país avançar. 2017. Disponível em: <https://endeavour.org.br/tudo-sobre-burocracia>. Acesso em: 22 de outubro 2018.

EVANS, Christopher; TRAN-NAM, Bihn. **Towards the development of a tax system complexity index**. In: Fiscal Studies, vol. 35, n. 3, 2014. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.901.2971&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em 15 de janeiro de 2019.

FERRARI, Hamilton. Jornal CORREIO BRASILIENSE. Uso de carros oficiais custa R\$ 1,6 bilhão aos cofres públicos, 30 de abril de 2018. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2018/04/30/internas_economia,677206/quanto-custa-o-uso-de-carros-oficiais.shtml. Acesso em 07 de setembro de 2018.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. **Guerra fiscal ou corrida ao fundo do tacho?** INFORME – Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES, Rio de Janeiro, nº 04, janeiro de 2000.

FIESP. Relatório Burocracia: custos econômicos e propostas de combate. Disponível em: < <file:///C:/Users/xx/Downloads/custos-economicos-da-burocracia-final.pdf>>. Acesso em: 10 de julho de 2018.

FREY, B.S, WECK-HANNEMMAN, H. **The Hidden Economy as an Unobserved Variable**. European Economic Review, 26, 1984.

FRIAS, Maria Cristina. Gasto público com remédio cresce em ritmo menor em 2017. Folha de São Paulo, 20 de janeiro de 2017. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/colunas/mercadoaberto/2017/01/1851422-gasto-publico-com-remedio-cresce-em-ritmo-menor-em-2017.shtml>. Acesso em 17 de outubro de 2018.

G1. Jovem de 19 anos administra contratos de R\$ 473 milhões no Ministério do Trabalho. Brasília, 9 mar. 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/jovem-de-19-anos-administra-contratos-de-r-473-milhoes-no-ministerio-do-trabalho.ghtml>>. Acesso em: 15 de novembro 2018.

GOMES, Anderson Ricardo. **Necessária mudança de paradigma na cobrança de créditos tributários no Brasil**. Revista Justiça Fiscal, ano 8, número 29.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

GRUNE-YANOFF, Till; HERTWIG, Ralph. **Nudge Versus Boost: How Coherent are Policy and Theory?** Minds and Machines, 26(1). Disponível em: <<https://people.kth.se/~gryne/papers/NudgeBoost.pdf>>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária**. Rio de Janeiro: Revista da Administração Pública, volume 40, número 5, 2006.

HOFSTEDE, Geert. **Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context**. Online Readings in Psychology and Culture, 2011. Disponível em:<<https://doi.org/10.9707/2307-0919.1014>>. Acesso em 12 de outubro de 2018.

HOFSTEDE, Geert. **Culture and Organizations**. International Studies of Management & Organization, volume 10, número 4, 1980.

HOLLAND, Marcio. A nova lei das estatais. Seminário de observatório das estatais, FGV, Brasília, 29 de maio de 2017. Disponível em: http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/arquivos/marcio_holland.pdf. Acesso em 17 de outubro de 2018.

IBFD. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 1988.

IBGE. Produto Interno Bruto dos Municípios – 2010 -2015. Contas nacionais, n.58, 2017. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101458.pdf>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

IBPT. Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>. Acesso em 15 de julho de 2018.

JARDIM, Eduardo Ferreira Marcial. **Finanças Públicas e Tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015.

JORNAL DO COMÉRCIO. Receita Federal diz que identifica fraudes em 25% dos procedimentos fiscais. 29 de agosto de 2018. Disponível em: https://www.jornaldocomercio.com/ conteudo/cadernos/jc_contabilidade/2018/08/645344-receita-federal-diz-que-identifica-fraudes-em-25-dos-procedimentos-fiscais.html. Acesso em 13 de dezembro de 2018.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar: duas formas de pensar**. Tradução Cássio Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. **Prospect Theory: an analysis of decision under risk**. EUA: *Econometrica*, v. 47, n. 2, 1979.

KAMENICA, Emir. **Behavioral economics and psychology of incentives**. *Annual Review of Economics*, v. 4, n. 1, 2012.

KRIEGER, Aline Frimm; SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **GÜNTER SCHMÖLDERS**. In: *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, CAVALCANTE, Denise Lucena, CALIENDO, Paulo (org.) Salvador: Jus Podivm, 2018.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1998.

LIMA, Luís. Tempo perdido com a burocracia custa mais caro ao Brasil que impostos, diz diretora do Banco Mundial. *Revista Época*, 26 de setembro de 2017. Disponível em: <http://epoca.globo.com/economia/noticia/2017/09/custo-do-tempo-pesa-mais-que-o-financieiro-diz-diretora-do-banco-mundial-sobre-burocracia-brasileira.html>. Acesso em 22 de outubro de 2018.

LOPES, Cidália Maria da Mota. **A psicologia fiscal e os custos psicológicos em Portugal**. In: *Fiscalidade – outros olhares*. Editora Vida Econômica: Portugal, 2013.

MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; COSTA, Carla Rodrigues. **Arranjos Institucionais, custo da dívida pública e equilíbrio fiscal**. In: *Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*.- Brasília: Rio de Janeiro: IPEA , 2018. Disponível em:

http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8594/1/TD_2403.pdf. Acesso em 15 de janeiro de 2019.

MANCUSO, Wagner Pralon. **Lobby: instrumento democrático de representação de interesses?** Revista da USP, Organicom, ano 8, número 14, 1º semestre de 2011. Disponível em: <<file:///C:/Users/xx/Documents/MESTRADO/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20E%20ARTIGOS/ARTIGOS%20LIDOS/LOBBY.pdf>>. Acesso em 8 de outubro de 2018.

MARDEN, Carlos; WYKROTA, Leonardo Martins. **Neurodireito: o início, o fim e o meio.** Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018.

MARTINS, Cristina Sá Antônio. **A moralidade fiscal e as obrigações tributárias.** In: Fiscalidade – outros olhares. Editora Vida Econômica: Portugal, 2013.

MASCARENHAS, Gabriel. Integrante da Mesa Diretora, deputado gasta R\$ 285 mil em voos. Veja- Política, 28 de novembro de 2017. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/blog/radar/integrante-da-mesa-diretora-deputado-gasta-r-285-mil-em-voos/>. Acesso em 25 de outubro de 2018.

MCGEE, Robert W., GELMAN, Wendy. **Opinions on the Ethics of Tax Evasion: a Comparative Study of the USA and Six Latin American Countries**, 2009. Disponível em: <<https://ideaexchange.uakron.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1137&context=akron-taxjournal>>. Acesso em 29 de Agosto de 2018.¹

MEC. MEC libera R\$ 384,1 milhões para merenda de estados e municípios, 6 de outubro de 2017. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/component/content/index.php?option=com_content&view=article&id=55381%3Amec-libera-r-384-1-milhoes-para-merenda-de-estados-e-municipios&catid=211&Itemid=86. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

MEHL, Lucien. **Elementos de Ciencia Fiscal.** Barcelona: Bosch, 1964.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU). Escala Brasil Transparente (EBT) – Avaliação 360°. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/noticias/2018/12/cgu-divulga-nova-avaliacao-de-transparencia-em-estados-e-municipios-brasileiros>>. Acesso em 15 de dezembro de 2018.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969**. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MOREIRA, André Mendes. **O planejamento tributário sob a ótica do Código Tributário Nacional**. In: Planejamento tributário: limites e desafios concretos – GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André; (org.) – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação e política fiscal**. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2005.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public Finance**. New York: McGrawHill, 1984.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Revista Direito Mackenzie, ano 3, número 2, páginas 9-30. Disponível em:<<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/viewFile/7246/4913>>. Acesso em 20 de dezembro de 2018.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NASCIMENTO, Bárbara. Governo federal gasta meio bilhão de reais para armazenar documentos em papel. Extra-economia, 5 de setembro de 2017. Disponível em: <https://extra.globo.com/noticias/economia/governo-federal-gasta-meio-bilhao-de-reais-paraarmazenar-documentos-em-papel-21786024.html>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

NASCIMENTO, Fábio Severiano do. **Algumas contribuições teóricas da Análise Econômica do Direito no estudo da tributação**. Revista de Direito da Cidade, vol. 03, n° 01, páginas 232-260, 2011.

NETTO, Agostinho do Nascimento. **Inalienabilidade da Dívida Ativa: Enfoque do Direito Nacional e do Direito Comparado**. Revista Justiça Fiscal Ano 9, número 34, setembro a dezembro de 2018.

O Dia, Rio de Janeiro, 2 de março de 2016. Rio gasta quase 3 milhões de reais para incinerar medicamentos vencidos. Disponível em: <https://odia.ig.com.br/conteudo/rio-de-janeiro/2016-03-02/rio-gasta-quase-r-3-milhoes-para-incinerar-medicamentos-vencidos.html>. Acesso em 06 de dezembro de 2018.

O Dia, Rio de Janeiro, 23 de fevereiro de 2016. Empresa que armazenava remédios vencidos recebera R\$ 30 milhões. Disponível em: <https://odia.ig.com.br/rio-de-janeiro/2016-02-23/empresa-que-armazenava-remedios-vencidos-recebera-r-30-milhoes.html>. Acesso em 11 de novembro de 2018.

O Estado de S. Paulo. São Paulo, 19 de julho de 2010. Reservas internacionais: custos versus benefícios. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reservas-internacionais-custos-versus-beneficios-imp-,583029>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2019.

O GLOBO. Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>. Acesso em 28 de julho de 2018.

OLIVEIRA, Regis Fernandes, obra citada, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**, 7ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

ONG Transparência Internacional Brasil. Índice de Percepção da Corrupção de 2017. Disponível em:< <https://www.ipc.transparenciainternacional.org.br/>>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

ONG Transparência Internacional Brasil. Integridade e empresas no Brasil, 2018. Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/assets/files/conhecimento/relatorio-executivo.pdf>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Disponível em: <<https://www.oab.org.br/institucionalconselhofederal/quadroadvogados>>. Acesso em 27 de novembro de 2018.

ORGHIAN, Diana, CABRAL, Gabriel, PINTO, André, FONTANA, Alessandra. **Desvio de caráter ou simplesmente humano? Economia comportamental aplicada ao comportamento desonesto.** Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018.

PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade.** Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: Princípio de Direito Tributário para Obrigações Acessórias e de Terceiros.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI.** Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POÇO, Maria de Lurdes Cruz. **Percepção da evasão e fraude fiscal em Portugal: um estudo sociológico.** Coimbra, 2013. Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/14577/1/Maria_Po%C3%A7o.pdf>. Acesso em 01 de agosto de 2018.

POSNER, Richard. **Fronteiras da teoria do direito.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2017. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf Acesso em 22 de outubro de 2018.

PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. **Sistema Tributário Nacional, Justiça Fiscal e a Economia Comportamental.** Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2018.

REALE, Miguel. **Teoria Tridimensional do Direito.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2017: análise por tributos e base de incidência. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e->

aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf.

Acesso em: 01 de outubro de 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Conceito de gasto tributário. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario>>. Acesso em 15 de abril de 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Demonstrativo dos gastos tributários. Previsão PLOA 2019. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/gastos-tributarios-2013-previsoes-ploa>>. Acesso em: 15 de agosto de 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Atualizado em 29 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em 01 de novembro de 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Medidas de simplificação são anunciadas em Fórum que reúne administrações tributárias e empresas. 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/agosto/medidas-de-simplificacao-sao-anunciadas-em-forum-que-reune-administracoes-tributarias-e-empresas>. Acesso em 11 de novembro de 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Um perfil da administração tributária**. Resp. Andréa Teixeira Lemgruber. Brasília: Escola da Administração Fazendária, 1995.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo. **Economia comportamental e direito: a racionalidade em mudança**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributação e desigualdade social no Brasil**. In: QUEIROZ, Luis Cesar Souza; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (org.). Estado Fiscal e tributação. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos – Teoria Geral e Espécies**. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

ROCHA, Sergio André. **Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós Modernidade**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. **Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal**. Revista Direito Tributário Atual, nº 25, 2011.

ROCHA, Sergio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, São Paulo, n. 39, 2018.

SÁ, Cristina, MARTINS, Antônio. **A moralidade fiscal e as obrigações tributárias**. In: Fiscalidade – outros olhares. Editora Vida Econômica: Portugal, 2013.

SANTANA, D. L. de; MENDES, G. A.; MARIANO, A. M.. **Estudo das dimensões culturais de Hofstede: análise comparativa entre Brasil, Estados Unidos e México**. C@LEA – Revista Cadernos de Aulas do LEA, Ilhéus, n. 3, p. 1 – 13, nov. 2014.

SCHMÖLDERS, Günter. **Lo Irracional en la Hacienda Publica**. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGÉ, Jean. Problemas de Psicología Financeira. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1965. No original: Das Irrationale in der Öffentlichen Finanzwirtschaft, Reinberg: Rowohlt Verlag, 1960.

SCHMOLDERS, Gunter. **Problemas de Psicología Financeira**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018.

SENADO FEDERAL. Perdas com obras inacabadas podem chegar a R\$ 1 trilhão. Senado Notícias, 14 de dezembro de 2016. Disponível em: www.12.senado.leg.br/noticias/materiais/2016/12/14/perdas-com-obras-inacabadas-podem-chegar-a-r-1-trilhao. Acesso em 06 de dezembro de 2018.

SHALDERS, André. SUS joga fora 16 milhões em medicamentos de alto custo. BBC Brasil, 28 de agosto de 2017. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/brasil-41007650>. Acesso em 06 de dezembro de 2018.

SILVA, Leandro Novais e; TEIXEIRA, Luiz Felipe Drummond; SOARES, Gabriel Salgueiro; SANTOS, Otávio Augusto Andrade. **Reduzindo a tributação cognitiva: lições comportamentais para a diminuição dos efeitos psicológicos adversos da pobreza**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018.

SILVA, Marcos Sergio. Câmara gasta R\$ 47 mi em 1 ano com passagens aéreas; Paulinho da Força é o campeão. Uol Notícias – Política, 4 de abril de 2017. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2017/04/04/camara-gasta-r-47-milhoes-com-passagens-aereas-paulinho-da-forca-e-o-campeao.htm>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

SILVA, Rodrigo da. **Guia Politicamente Incorreto da Política Brasileira**. Rio de Janeiro: Editora Casa da Palavra, 2018.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites**. Revista da FESDT, nº 3, Porto Alegre, 2009.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Vol. 2**. Trad. por Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, páginas 1045-1049.

SOUTO, Luiza. Cargos de confiança custam R\$ 35 bi por mês, aponta TCU. O Globo, 27 de maio de 2016. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/brasil/cargos-de-confianca-custam-35-bi-por-mes-aponta-tcu-19383152>. Acesso em 05 de dezembro de 2018.

SOUZA, Luciana Cristina; RAMOS, Karen Tobias França; PERDIGÃO, Sônia Carolina Romão Viana. **Análise crítica da orientação de cidadãos como método para otimizar decisões públicas por meio da técnica nudge**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018.

SPADINGER, Bernardo Alvarenga. **A corrupção: conceitos e proposições de luta em vertentes repressiva e preventiva, adaptados à realidade brasileira**. Brasília: Revista da CGU, nº 09, 2011.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SPIGARIOL, André. Exclusivo: Projeto de Lei que regulamenta o Uber no Brasil foi redigido no Sindicato de Taxistas de São Paulo. Spotniks, 26 de setembro de 2017. Disponível em: <https://spotniks.com/exclusivo-projeto-de-lei-que-regulamenta-o-uber-no-Brasil-foi-redigido-no-sindicato-de-taxistas-de-sao-paulo/>. Acesso em 08 de outubro de 2018.

SPIGARIOL, André. Vale-combustível, vale-churrasco, vale tudo: deputados estão torrando o seu dinheiro nos finais de semana. Stotniks, 2 de janeiro de 2018. Disponível em: <https://spotniks.com/vale-combustivel-vale-churrasco-vale-tudo-deputados-estao-torrando-o-seu-dinheiro-nos-finais-de-semana/>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

SUNSTEIN, Cass R. **Nudging: a very short guide**. 37 J. Consumer Pol'y 583, Harvard Law School; Harvard University; Harvard Kennedy School (hks), p. 1-7, 23 set. 2014. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2499658>>. Acesso em: 01 de dezembro de 2018.

SUNSTEIN, Cass R.; REISCH, Lucia A.; RAUBER, Julius. **A worldwide consensus on nudging? not quite, but almost**. Regulation & Governance, v. 12, n. 1, 2018.

TANZI, Vito. **Complexidade na Tributação: Origem e Consequências**. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et. al. (Coords.). Transparência Fiscal e Desenvolvimento. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

THALER, Richard H. **Misbehaving: the making of behavioral economics**. New York: Norton & Company, 2015.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness**. New Haven: Yale University Press, 2008.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário.** *In:* Revista Internacional de Direito Tributário, Volume 5, janeiro a junho de 2006. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, páginas 223 e 224.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários, Volume II.** Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TRISOTTO, Fernanda. Odebrecht usou influência e propina na tramitação de 14 propostas no Congresso. Gazeta do povo, 16 de abril de 2017. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/politica/republica/odebrecht-usou-influencia-e-propina-na-tramitacao-de-14-propostas-no-congresso-c1q71wibfi7mnolcvschm8ymb>. Acesso em 17 de junho de 2018.

UOL. Brasil gasta 16,4 milhões ao ano com aposentadorias de juízes condenados pelo CNJ. São Paulo, 5 dez. 2016. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2016/12/05/brasil-gasta-r-164-mi-ao-ano-com-aposentadorias-de-juizescondenados-pelo-cnj.htm>>. Acesso em: 7 outubro de 2018.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica.** 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 20 de dezembro de 2018.

VOGEL, Klaus. **The Justification for Taxation: a forgotten question.** The American Journal of Jurisprudence. Vol. 33, 1988.

WHITEHEAD, Mark et al. **Nudging all over the World: assessing the global impact of the behavioural sciences on public policy**. Economic & Social Research Council, Aberystwyth, p. 1-38, sep. 2014.