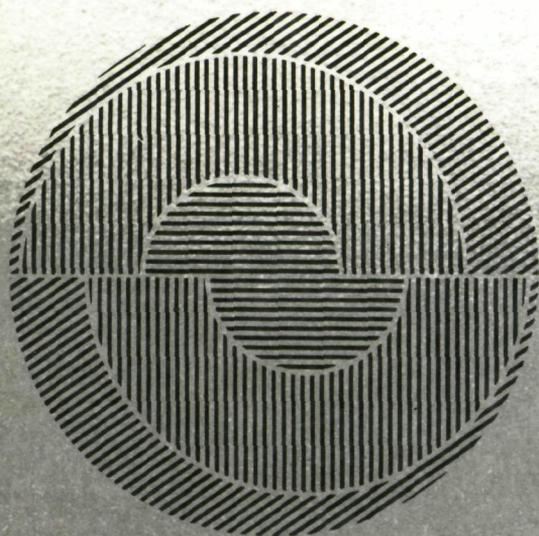


# REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA



SENADO FEDERAL • SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS

**OUTUBRO A DEZEMBRO 1991**

**ANO 28 • NÚMERO 112**

# Sonegação Tributária no Brasil

HARRY CONRADO SCHÜLER

Assessor em Finanças e Tributação do  
Senado Federal — Assessoria Legislativa

## SUMÁRIO

*I. A problemática da sonegação tributária. II. Estimativas da sonegação de impostos no Brasil. III. Denúncias de corrupções e prevaricações federais. IV. Principais causas da sonegação. V. Conclusões.*

### *I. A problemática da sonegação tributária*

Qual a dimensão da sonegação de impostos no Brasil? São justos os encargos financeiros materializados nos tributos cobrados pela União, pelos Estados e pelos Municípios, ostensiva ou disfarçadamente? O produto da arrecadação é aplicado eficiente e honestamente em benefício do povo e das atividades produtivas? Qual o processo democrático para a instituição ou o aumento de tributos? Justifica-se o aumento de impostos quando há muita sonegação? Pode-se admitir a decretação de tributos pelo Poder Executivo? A fuga ao pagamento de impostos é moral e legítima? Quais são as causas da sonegação de impostos por empresas e pessoas físicas? Em que situação ou circunstância a recusa ao pagamento do imposto pode ou deve ser tratada como infração criminal e quem deveria ser penalizado em vista da impossibilidade de prender todos os sonegadores?

Estas são algumas das perguntas que podem e devem ser feitas pelo cidadão e pelo empresário obrigados a pagar tributos, pelo legislador que, institui a obrigação tributária, pela autoridade que administra o tributo e mesmo pelo magistrado que julga as demandas tributárias e as acusações de fraudes.

Citados questionamentos são sempre atuais. Mas nestes dias merecem uma reflexão geral, pois a proposta (que não é nenhum plano) de reconstrução nacional do Presidente da República aventa a hipótese de aumentar impostos, obviamente sobre as pessoas que já pagam, assim como criar novos impostos, em ambos os casos para suprir poupanças privadas (ou suprimi-las) com o fim de atender necessidade de investimentos para retomar o desenvolvimento e criar 20 milhões de empregos até o fim do século XX.

Contraditoriamente, foi o próprio Governo Federal o agente do aumento do desemprego, do regresso das atividades econômicas e do desestímulo aos investimentos, na obsessão de diminuir o consumo de um povo que padece de subconsumo. E para isso violou leis jurídicas, econômicas e psicológicas.

Indiscutivelmente, o Estado precisa de recursos financeiros para cumprir as funções que lhe compete ou lhe são atribuídas pela sociedade. Nos sistemas republicanos o poder público tende a aumentar e variar os tributos porque os políticos e os governantes querem fazer mais coisas, para incrementar o progresso, promover maior distribuição de bens e serviços, e mesmo para serem preferidos nas disputas eleitorais.

A humanidade, entretanto, progressivamente passou a opor-se a tributos extorsivos ou atrabiliários, que geralmente recaem direta ou indiretamente sobre os servos da gleba e a população obreira. A inconformidade contra a tributação opressiva e autoritária alastrou-se a partir da Idade Média e também por isso reis foram depostos, até por nobres que igualmente se beneficiaram com tributações que continham os mesmos vícios. Nos Estados Unidos da América, a exigência de impostos pela Coroa inglesa, sem audiência dos que deviam pagá-los, foi o estopim da Guerra da Independência.

Por outro lado, a fiscalização tributária não pode pretender abranger diretamente o universo das pessoas tributadas, pois nessa hipótese a administração teria que organizar verdadeiro exército de fiscais e consumiria parcela demasiado alta da receita. Imperioso se torna, pois, que a legislação e a administração induzam os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias com suficiente espontaneidade ou aceitação.

Neste estudo, transmitiremos informações sobre estimativas da sonegação praticada no Brasil e, principalmente, analisaremos as principais causas desse fenômeno, com apoio nas Ciências das Finanças e na experiência profissional acumulada durante mais de 30 anos no exercício de cargos de fiscalização de impostos estaduais e federais, assessoramento fazendário, chefia da programação fiscal federal, julgador de processos fiscais no 1.º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e, a partir de 1978, assessor legislativo da Câmara dos Deputados e do Senado Federal em auditoria, finanças e tributações. Paralelamente, recordaremos recentes notícias sobre indícios de corrupções ou prevaricações, porque a impunidade tende a contaminar amplos setores administrativos e indispor os contribuintes ao pagamento de impostos. Simultânea e finalmente, indicaremos alguns meios capazes de reduzir bastante a ilegal evasão tributária.

O objetivo desta trabalho tem em mente contribuir para que o interessado no assunto firme um pensamento imparcial e mais completo sobre as questões levantadas no início.

## II. *Estimativas da sonegação de impostos no Brasil*

Sabem as administrações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, assim como empresários, contadores, economistas, advogados e jornalistas que operam no campo tributário, que é bastante alta a sonegação de impostos no Brasil.

Não há publicação de estudo científico quantificando a ilegal evasão de impostos, razão pela qual podem ser aceitas como razoáveis as estimativas feitas por pessoas que vivenciam o fenômeno em sua experiência profissional.

Deve ser observado que a sonegação de impostos estaduais e municipais implica automática sonegação de impostos federais, podendo ser do Imposto sobre Produtos Industrializados mas necessariamente atinge o Imposto de Renda. Por conseguinte, as fiscalizações dos Estados produzem substanciais efeitos na arrecadação federal, de forma direta e indireta.

A seguir, recapitularemos algumas notícias sobre o vulto da sonegação de impostos, divulgadas pela *Gazeta Mercantil* a partir de meados de 1989:

a) O IBGE inferiu que a economia informal representa 13% do PIB — Produto Interno Bruto, quer dizer sobre o valor da produção interna de bens e serviços durante um ano, dela excluídos os consumidos na produção (*Gazeta Mercantil* de 8-6-89). Há que atentar, todavia, que nos dados à disposição daquele organismo está excluída parte da produção e das receitas não declaradas para os censos estatísticos, razão pela qual citado percentual seria maior ainda.

b) A sonegação chegaria a 30% do PIB (portanto 2,3 vezes a estimativa do IBGE), na avaliação abalizada do diretor da fiscalização da Secretaria da Receita Federal, auditor fiscal Tarcízio Dinoá Medeiros, sendo legítimo supor que tenha contado com dados sólidos daquele órgão central (*Gazeta Mercantil* de 26-28/8/89).

c) Igualmente para o presidente da Confederação Nacional do Comércio, Antonio de Oliveira Santos, 30% da economia ou do PIB seriam informais, significando que os respectivos empresários não recolhem impostos nem contribuições previdenciárias, embora criem empregos não registrados (*Gazeta Mercantil* de 26-8-89).

d) A sonegação de impostos devidos ao Estado de São Paulo equivaleria a 50% da arrecadação, portanto seria em torno de 33% da incidência legal, segundo estimativa da Secretaria Estadual da Fazenda (*Gazeta Mercantil* de 29-8-89).

e) As remessas ilegais ao exterior, por residentes no Brasil, teriam voltado a crescer em 1987, somando ao final de 1988, só os depósitos bancários, US\$ 16,2 bilhões (equivalentes a 14% da dívida externa de

US\$ 115,7 bilhões), podendo o total dos capitais evadidos atingir US\$ 34,7 bilhões, segundo estudo do Banco da Inglaterra sobre nove países devedores (*Gazeta Mercantil* de 21-9-89). Razoável supor que a quase totalidade dos valores ilegalmente transferidos para fora do País tenha fugido de todas as incidências impositivas, admitindo que pequena parte tenha sido submetida a tributação antes de terem procurado maior segurança, disponibilidade ou rentabilidade no estrangeiro.

f) Somente fraudes cambiais mediante documentos falsos de importadores fictícios, processadas de 1987 a 1989 e descobertas pela Polícia Federal, configurariam evasão de divisas no valor estimado de US\$ 360 milhões, reestimado no ano subsequente em US\$ 509 milhões, conforme denúncia feita pelo então Ministro da Justiça Saulo Ramos, apesar de negadas por bancos e corretoras que teriam estado envolvidas e malgrado a CPI do Congresso Nacional ter encerrado os trabalhos sem conclusão (*Gazeta Mercantil* de 10, 17 e 18-11-89; 26 e 27-9-90 e 29-11-90). As fictícias importações teriam o objetivo de "lavar" dinheiro proveniente do tráfico de drogas. Mediante a fraude, o Banco Central acabaria convertendo em dólares, transferidos ilegalmente ao exterior, moeda nacional por certo resultante de negócios e rendimentos sonegados.

g) No Rio Grande do Sul, 40% dos impostos estaduais estariam sendo sonegados, segundo o Secretário da Fazenda Orion Cabral, do Governo empossado em março de 1991, ao falar sobre uma "blitz" policial contra a sonegação (*Gazeta Mercantil* de 22-3-91).

Há tempo, interessa-se pelo assunto o Senador JOÃO CALMON, devido à repercussão da sonegação na perda de recursos tributários que a Constituição manda destinar à educação. Disse que ex-Secretários da Fazenda do seu Estado do Espírito Santo informaram que lá a sonegação seria em torno de 45% dos impostos devidos (grandeza que corresponderia à estarrecedora proporção de quase 82% dos impostos pagos). Lembrou, outrossim, que em 1990, numa reunião da Comissão de Assuntos Econômicos com a Ministra ZÉLIA CARDOSO DE MELLO, indagou-lhe se tinha fundamento estimativa de que só a sonegação de impostos no Estado de São Paulo já seria equivalente a todo o Orçamento da União, tendo o senador obtido, em resposta, um claro gesto manual de mais ou menos.

Outrossim, aproxima-se dos dados mencionados a sonegação comprovada pela Auditoria Regional do INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL, no Distrito Federal, que seria em torno de 50%, conforme entrevista dada no programa "Brasília 7:30" da TV Manchete, na manhã de 2-4-91, pelo ex-chefe do órgão.

### III. Denúncias de corrupções e prevaricações federais

Caracteriza-se a corrupção do funcionário público (aqui compreendendo subordinado, chefe ou dirigente), quando solicita ou recebe vantagem indevida valendo-se da função. A lei a tipifica de corrupção passiva,

reservando a qualificação de corrupção ativa para o ato recíproco do corruptor.

Mais freqüente, tolerada e difusa é a prevaricação, que na administração pública se configura em procedimento contrário aos deveres do cargo, por interesse ou má fé, incluindo, pois, uma variedade de atos como abuso de confiança, favorecimento a amigos ou pessoas influentes, acomodação de ilegalidades, omissão intencional no cumprimento da lei, impedimento para um serviço cumprir a função para a qual foi criado etc.

A prevaricação e a corrupção vêm acompanhando a espécie humana em todos os sistemas econômicos e regimes políticos. Todavia, o ministramento da educação moral e a rigorosa aplicação da lei punitiva, conseguem reduzir significativamente a prática de ambas as espécies de delito.

A existência de impunes corrupções e prevaricações na administração pública tende a desacreditar as autoridades dos setores envolvidos, desmotivar os funcionários em seu trabalho e propagar nos contribuintes a pensão de sonegar impostos.

São inúmeras as denúncias já publicadas sobre prováveis fraudes nos três Poderes da República, na quase totalidade sem consequência penal.

#### IV. Principais causas da sonegação tributária

Numerosos são os motivos que fazem pessoas físicas e jurídicas resistirem ao pagamento de impostos, conforme estudam as Ciências das Finanças e a Psicologia: a natural defesa do patrimônio individual e fatores financeiros, culturais, morais, políticos e jurídicos. Esses óbices precisam ser superados para formação de uma consciência de aceitação do dever tributário.

A evolução política, econômica e social do Brasil é desfavorável ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias em geral, principalmente em razão das seguintes causas:

##### a) IMPOSIÇÕES TRIBUTÁRIAS SEM EFETIVA ANUÊNCIA DAS PESSOAS TRIBUTADAS.

A instituição e o aumento de impostos pela União vem sendo feita quase exclusivamente através de decretos-leis, durante os longos períodos de 1930 a 1945 e de 1964 a 1988, e através de medidas chamadas provisórias, com força de lei, a partir da Constituição de 5-10-1988.

Ambas essas espécies de diplomas legais são expedidas monocraticamente pelo Presidente da República, freqüentemente exorbitando dos pressupostos constitucionais, apesar do que eles vêm sendo homologados pelo Congresso Nacional, tácita ou expressamente, causando impacto opressivo sobre os contribuintes.

Certamente só piorou a disposição e a desconfiança dos contribuintes, e dos investidores em geral, ao serem onerosamente surpreendidos com

o camuflado empréstimo compulsório de ativos financeiros, tornados indisponíveis em 15-3-90 pelo Presidente da República, também mediante Medida Provisória, em plano econômico eivado de inconstitucionalidades. Somma-se à violência jurídica destas a desonesta subcorreção monetária que está sendo aplicada, mediante índices muito inferiores aos reais aumentos de preços, para teoricamente atualizar os valores a serem devolvidos a partir de setembro de 1991.

Para formação de consciência cívico-tributária seria necessário que qualquer tributação só fosse admitida mediante lei formal, livremente examinada, emendada e votada pelo Poder Legislativo.

Sendo desrespeitado esse princípio político e jurídico, na prática a principal alternativa dos contribuintes atingidos por imposições presidenciais continuará sendo a burla das ilegítimas ou extorsivas tributações.

Pequeno número de contribuintes recorre ao Poder Judiciário, em razão do custo financeiro, da demora na decisão e da diminuta confiança na real independência de tribunais superiores quando o conflito é com o Poder Executivo. Esse comportamento tende a mudar com o aperfeiçoamento do estado democrático, tanto que no ano de 1989 houve recorde de sentenças de inconstitucionalidades tributárias (*Gazeta Mercantil* de 30-12-89 — 2-1-90). E agora, em 4-4-91, o Tribunal Regional Federal em São Paulo, em memorável julgamento, sentenciou como inconstitucionais os arts. 5.º, 6.º, 7.º, 8.º e 9.º da Lei n.º 8.024/90, originária da malsinada Medida Provisória n.º 168/90, acompanhando por unanimidade o voto do emérito Juiz AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE, que interpretou ser um inconstitucional empréstimo compulsório o bloqueio forçado dos cruzados novos aplicados no mercado financeiro (*Gazeta Mercantil* de 5, 6 e 9-4-91).

Precisamos todos assimilar que contra a ordem constitucional nenhum plano pode ser decretado, seja econômico, financeiro, educacional, sanitário ou de qualquer outra espécie.

**b) ESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTAS TRIBUTÁRIAS DEMASIADO ALTAS, ESPECIALMENTE NOS IMPOSTOS INDIRETOS FEDERAIS E ESTADUAIS, AO INVÉS DE ARRECADAR MUITO ATRAVÉS DE MÓDICA INCIDÊNCIA EM GRANDE VOLUME DE OPERAÇÕES.**

A tributação onerosa prejudica a expansão da produção, impede a democratização do consumo e torna tentadora a apropriação do valor do tributo por empresas ou pessoas físicas, ou, na competição econômica, induz a exclusão desse ônus no preço cobrado do comprador de mercadorias e serviços.

A correção dessas deformações depende de leis cuja iniciativa, na União, foi reservada ao Presidente da República (Constituição de 1988,

art. 61 e § 1.º, item II, alínea b). Mas cabe ao Poder Legislativo podar pretensões exageradas do Poder Executivo, na tramitação dos projetos de lei.

### c) PUNIBILIDADE BRANDA SOBRE O SONEGADOR DE IMPOSTOS.

A recente Lei n.º 8.137, de 27-12-90, mudou a qualificação do crime de sonegação fiscal para crime contra a ordem tributária, em seu Capítulo I, sucedendo no particular a Lei n.º 4.279, de 14-7-65.

Entretanto, a nova lei manteve a leve pena de detenção de 6 meses a 2 anos para as hipóteses nela especificadas (art. 2.º, incisos I a V): fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se de pagamento de tributo; deixar de recolher tributo descontado ou cobrado (aqui o exagero de incluir atrasos); exigir, pagar ou receber percentagem sobre imposto ou contribuição deduzidos como incentivo fiscal; deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao contribuinte ou responsável tributário possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública (a invocação à lei é para isentar de responsabilidade penal outras informações).

Citada lei introduziu virtual pena de reclusão de 2 a 5 anos, mais multa entre 140 BTN e 72.000 BTN, para as condutas que especifica como crimes contra a ordem tributária. Todavia, cometeu as contradições, redundâncias ou exageros a seguir apontados ao repetir as hipóteses tipificadas na lei (art. 1.º, incisos I a V e seu parágrafo único, e art. 8.º): omitir informação ou prestar declaração falsa a autoridade fazendária (o mesmo crime para o qual o artigo subsequente manda aplicar a detenção já vista); fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro fiscal (a inexatidão enquadraria exageradamente no crime qualquer diferença aritmética nos tributos devidos, enquanto que a omissão de operações configura emprego de qualquer fraude prevista também no inciso I do art. 2.º); falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer documento relativo a operação tributável (hipótese que também se confunde com a fraude para eximir-se de pagamento de tributo, para a qual o art. 2.º comina a pena de detenção); elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento sabidamente falso ou inexato (excluindo a vaga inexatidão, o caso também se identifica com fraude para elidir tributo devido); negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (aqui a hipótese contempla a fraude mais praticada para fugir

ao pagamento de impostos mas, incoerentemente, é invalidada como crime, pelo parágrafo único, ao dispor que essa infração se caracteriza com a falta de atendimento da exigência pela autoridade, no prazo de 10 dias, além do que essa exigência torna-se até inatendível quando passarem meses ou anos após a realização das vendas sem emissão dos documentos fiscais).

Por outro lado, a mesma Lei n.º 8.137/90 enfraquece sobremaneira seu efeito educativo ao facultar a conversão da detenção e da reclusão em multa pecuniária, só pagável por infratores de posses (art. 9.º).

Ademais, as penas de detenção ou de reclusão nunca serão aplicadas sobre pessoas ricas porque a citada Lei n.º 8.137/90 passou a extinguir a punibilidade quando o agente recolhe o tributo sonegado antes do recebimento da denúncia criminal, faculdade que o sonegador de posses sempre usará (art. 14). A norma anterior, ao contrário, condicionava a extinção da punibilidade à hipótese em que o infrator recolhesse o tributo antes de iniciada a ação fiscal (Lei n.º 4.729/65, art. 2.º).

Salvo melhor juízo, essas falhas da lei evidenciam que nem o Poder Executivo nem o Congresso Nacional foram suficientemente determinados para a efetiva condenação penal de grandes sonegadores.

#### **d) RELUTÂNCIA DOS FISCOS FEDERAL, ESTADUAIS E MUNICIPAIS NA APLICAÇÃO DA LEI PENAL AOS SONEGADORES.**

Mesmo após a instituição do crime de sonegação fiscal pela Lei n.º 4.729/65, agora transformado em crime contra a ordem tributária pela Lei n.º 8.137/90, as administrações fiscais vêm se omitindo na seleção de maus contribuintes a serem punidos com vistas à propagação do exemplo punitivo, desinteressando-se em preparar solidamente os processos para obter a condenação judicial e atravancando o rito da denúncia criminal.

Essas atitudes oficiais exteriorizam mais preocupação no recebimento dos débitos constituídos nos autos de infração do que com a formação da consciência tributária, mas também podem encobrir corrupção, favorecimento pessoal ou proteção política.

Orientação totalmente diferente adota o Internal Revenue Service, dos EUA, onde são executados programas anuais de indiciamento criminal de certa quantidade de sonegadores disseminados no País, a fim de gerar efeito multiplicador do respeito ao dever tributário. Com esse objetivo, aquela repartição fiscal divulga para os jornais e demais empresas noticiosas os nomes dos sonegadores e o vulto e a espécie da sonegação praticada.

#### **e) IMPEDIMENTO DO EXERCÍCIO DA FISCALIZAÇÃO SOBRE DETERMINADOS CONTRIBUINTES OU SETORES ECONÔMICOS, PROTEGIDOS POR AUTORIDADES GOVERNAMENTAIS.**

No Brasil é freqüente a interferência de autoridades superiores na fiscalização tributária, em geral proibindo verbalmente que sejam fiscali-

zadas certas pessoas físicas e jurídicas mas também, ao contrário, que sejam fiscalizadas algumas pessoas, neste caso porque não se dispõem a colaborar com a política econômica do Governo ou porque exista alguma denúncia informal ou por qualquer motivo não revelado.

Esses procedimentos exteriorizam pessoalidade, imoralidade, ilegalidade ou mesmo conduta potencialmente corrupta ou extorsiva. São injustos sobre contribuintes e destrutivos da imparcialidade fiscal necessária ao induzimento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Daí ter sido muito acertado e oportuno o estabelecimento, na Constituição de 1988, dos princípios da impessoalidade, moralidade, legalidade e publicidade, para a Administração Pública (art. 37). Entretanto, persistem as condições subjacentes que permitem a desobediência impune àqueles princípios constitucionais, em razão da instabilidade da ocupação dos cargos de chefia administrativa, do provimento destes sem critério de merecimento e da possibilidade de represálias sobre fiscais tributários em sua localização, promoção e remuneração.

O impedimento ao trabalho fiscal ou seu uso como instrumento de perseguição pode ser ostensiva prevaricação, com motivação pessoal ou política, podendo ainda encobrir corrupção ou extorsão. Daí ser necessário que contribuintes sejam selecionados para exames fiscais mediante critérios objetivos.

Aquelas danosas interferências superiores na administração fiscal podem ser afastadas através de sua divulgação, da denúncia de prevaricação e da estabilização das chefias. Entretanto, o atual Governo Federal pretende suprimir até a estabilidade do funcionário estatutário, condição na qual dificilmente algum denunciará deslizes na administração. Além disso, a iniciativa legislativa para criação de carreira administrativa pertence ao Presidente da República, na órbita da União (Constituição Federal, art. 61, § 1.º, alínea c).

#### f) MÁ APLICAÇÃO DE PARTE SIGNIFICATIVA DA RECEITA TRIBUTÁRIA.

São notórios os desperdícios, os altos custos de obras e serviços e o perdulário gerenciamento, na administração pública em geral, o que tende a fortalecer a resistência ao pagamento de impostos. Esses vícios em geral derivam do gigantismo do Estado e do despreparo de pessoal nos níveis de gerência e execução, mas podem ser ocultamente intencionais dentro de procedimentos corruptivos de difícil comprovação.

No plano federal, contribui para o improdutivo gerenciamento da despesa a inexistência da Contadoria Geral da República, após sua redução em atrofiado órgão de escrituração da Secretaria do Tesouro Nacional, assim como o provimento de cargos de auditor, dissimulados sob a denominação de analista, por pessoas despreparadas em auditoria patrimonial e financeira.

E tanto na União quanto nos Estados e nos Municípios, concorre para os desperdícios, os exagerados custos e o perdulário gerenciamento, com ou sem corrupção, o fato de os respectivos Poderes Legislativos não disporem realmente de Auditoria Externa ou Independente para assessorá-los na efetiva fiscalização da gestão e na comprovação dos crimes contra o patrimônio público, tendo em vista a imanente ineficácia auditorial dos Tribunais de Contas, demonstrada em um século de existência sem nenhuma denúncia de fraude ou corrupção ao Judiciário.

Torna-se necessário separar a função auditorial e a função judicante, entre a Auditoria Geral subordinada à Mesa do Poder Legislativo e o Tribunal de Contas, respectivamente. Esse aperfeiçoamento institucional exige até modificação na Constituição Federal, porque nela foi desnecessariamente normatizada a matéria, oportunidade em que inclusive deveria ser reconhecido aos Estados o natural direito de procurarem meios alternativos de controle parlamentar.

#### **g) REMUNERAÇÃO BAIXA OU INSTÁVEL DOS FISCAIS.**

No Governo Federal, os auditores fiscais vêm sendo submetidos a ciclos de retribuições insuficientes ou instáveis, especialmente a partir de 1968. Essa conduta governamental gera desestímulo ao trabalho e possibilita recrutamento de pessoal despreparado para a função ou sem disposição para o trabalho, ou ainda com risco de menor integridade.

O clima de instabilidade para o trabalho retornou em fins de 1990 e princípios de 1991, através de tentativas para suprimir gratificações de combate à sonegação tributária.

Em princípio, deve-se supor que a intenção de diminuir a remuneração dos auditores fiscais resulte de subavaliação de sua importância estratégica para a produção dos recursos financeiros de que necessita o Estado, assim como do desconhecimento da natureza antipática, desgastante e mesmo perigosa do trabalho fiscal. Pode também ser atribuída a diferente critério de valoração funcional ou, ainda, encobrir a criação de ambiente favorável ao descumprimento de obrigações tributárias.

#### **h) PREVARICAÇÃO E CORRUPÇÃO DE ADMINISTRADORES E AGENTES FISCALIZADORES.**

O suborno e o descumprimento ao dever convivem com a espécie humana e por certo existem na administração fiscal, tanto nos níveis municipais e estaduais quanto no nível federal. Mas os casos comprovados ou mesmo suspeitos de corrupção revelam ser minoritária a prática desse ilícito penal.

A corrupção passiva é propiciada por baixa remuneração, deficiências de controle, proteção política a maus contribuintes e convencimento da existência de suborno ou prevaricação de autoridades superiores, materializáveis no recebimento de bens e serviços ou na fruição de vantagens em postos de direção.

A corrupção é prevenível e removível mediante boa retribuição salarial, objetiva seleção de fiscais e chefes, aperfeiçoamento dos instrumentos de controle e independência operacional das auditorias tributária e administrativa. Entretanto, nessas matérias a Constituição reserva ao Presidente da República a iniciativa legiferante ou a competência regulamentadora, na órbita da administração federal (art. 61, § 1.º inciso II, alíneas *a*, *c* e *e*, e art. 84, inciso VI).

#### i) INSUFICIÊNCIA DE FISCAIS TRIBUTÁRIOS.

O Departamento da Receita Federal está provido de apenas 7.000 auditores fiscais, dos quais menos de 3.000 em trabalho de campo, para controlar um universo de 1.680.000 pessoas jurídicas cadastradas mais as milhões de pessoas físicas declarantes do imposto de renda e as operações aduaneiras.

Essa quantidade é bastante inferior à que o Ministério da Fazenda detinha em 1969.

A necessidade atual foi estimada em torno de 20.000 fiscais pelo Secretário da Receita Federal em 1989 (entrevista publicada na *Gazeta Mercantil* de 12-12-89).

Obviamente, sem pessoal suficiente a administração fiscal não tem capacidade para fiscalizar adequadamente o cumprimento das leis tributárias e promover o pagamento dos impostos pela maioria dos contribuintes. O desatendimento a essa necessidade de pessoal pode resultar de diferente avaliação de prioridades, mas pode encobrir política de tolerância com a sonegação, em diferentes níveis ou setores administrativos, como agora indicam as fraudes sob investigação na Previdência Social (*Gazeta Mercantil* de 28-3 e 2-4-91).

#### j) DESAPARELHAMENTO TECNOLÓGICO DAS REPARTIÇÕES FISCAIS.

A necessidade de investimentos tecnológicos no Departamento da Receita Federal foi orçada em US\$ 200 milhões por seu ex-titular em 1989 (*Gazeta Mercantil* de 12-12-89).

Cabe ao Executivo a iniciativa de propor recursos no orçamento. A omissão pode ser explicada em razão da necessidade de atender outras prioridades, mas pode embutir concordância com a promoção de crescimento empresarial mediante apropriação privada de tributos não pagos, em posição puramente teórica ou acobertando corrupção e prevaricação em vários níveis de governo.

#### l) INADEQUADA INTERPRETAÇÃO DA GARANTIA DE SIGILO BANCÁRIO A PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS.

A legislação do Imposto de Renda, desde 1943, obriga os servidores a guardarem rigoroso sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes

e os proíbe de revelarem ou utilizarem segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes, assim como os veda a prestarem informação sobre a situação fiscal e financeira dos mesmos (Lei n.º 5.844/43, arts. 201 e 202 e Lei n.º 3.470/58, art. 54).

Entretanto, em anos recentes alguns juristas passaram a sustentar que o sigilo bancário limitaria o direito da fiscalização examinar contas bancárias sem autorização judicial, apesar da investigação fiscal não tornar públicas informações referentes aos contribuintes e malgrado os arts. 195 e 197 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25-10-66) assegurem bastante força jurídica para o fisco exigir informações relacionadas aos contribuintes em geral. Certo é que tal interpretação jurídica vem obstaculizando o trabalho fiscal e a comprovação de receitas omitidas por pessoas jurídicas e físicas, prejudicando, em consequência, a recuperação de impostos sonegados.

Em face da polêmica, talvez nova lei devesse dispor com clareza sobre o acesso fiscal às informações bancárias.

#### *m)* TOLERÂNCIA CULTURAL DA POPULAÇÃO COM A SONEGAÇÃO DE IMPOSTOS.

A complacência do povo em geral, e mesmo de profissionais de grau superior e homens de posição social, para com o não recolhimento de impostos, resulta em grande parte das causas descritas nas alíneas anteriores.

A modificação dessa postura exige que sejam suprimidas as causas já referidas. Nesse sentido, fundamental é a formação de maior consciência tributária de empresários e do público, e, particularmente, o ensino da *importância dos impostos nas escolas de primeiro e segundo graus, semeando o dever tributário na criança e no jovem.*

Quanto à instrução, o assunto é da competência dos Executivos federal, estaduais e municipais, segundo a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

Oportuno citar, a título de comparação, que nos EUA os acusados de sonegação tributária são submetidos a júri popular, refletindo o julgamento da comunidade.

#### V. Conclusões

*A sonegação de impostos no Brasil é efetivamente alarmante, à vista das estimativas feitas por pessoas que conhecem o fenômeno e perante o vultoso incremento ocorrido na receita tributária federal em 1990, após procedimentos fisco-policiais e ameaças de aplicação da lei penal pelo Delegado Romeu Tuma, acumulando os cargos de Diretor do Departamento da Polícia Federal e de Diretor do Departamento da Receita Federal. Isso malgrado a retração das atividades produtivas e comerciais, provocada pelo Governo Federal.*

Do instinto da propriedade emana a primeira reação contra a imposição contributiva que pretende transferir ao Estado parte dos bens da pessoa tributada, chamada à sua revelia de contribuinte.

A ausência de educação tributária na formação da criança e do jovem faz com que na vida adulta menosprezem a obrigação tributária e sejam tolerantes com a sonegação e a prevaricação.

A decretação autoritária de tributos pelo Chefe do Poder Executivo, mediante decretos-leis ou medidas chamadas provisórias, sem participação e anuência das pessoas tributadas, revigora a natural resistência ao cumprimento de antidemocráticas imposições financeiras.

As exageradas alíquotas dos principais impostos federais e estaduais tornam tentadora a apropriação dos respectivos valores ou induz sua subtração no preço das mercadorias e serviços, além de obstaculizar a democratização do consumo e a expansão da produção.

A outorga de privilégios tributários para alguns tende a disseminar o senso de injustiça fiscal.

As imperfeições da lei penal, a relutância em sua aplicação e o diminuto risco de punição criminal de pessoas ricas ou importantes, e mesmo a improbabilidade de serem fiscalizadas, tranqüiliza-as na prática sonegatória.

A perdulária ou fraudulenta aplicação de parte significativa da receita tributária oferece motivos adicionais para a generalidade dos contribuintes tentarem fugir ao pagamento de impostos.

Esse quadro desfavorável ao fiel pagamento dos tributos completa-se com a prevaricação e a corrupção, mais grave quando em nível de direção do que de execução; com a remuneração insuficiente ou instável de agentes fiscalizadores; com a insuficiência quantitativa destes; e com o desaparecimento tecnológico das repartições fiscais.

Inferese que a superação desse quadro antagônico à espontaneidade no pagamento de impostos requer variadas e duradouras ações do Estado e da própria comunidade de contribuintes.

O Poder Executivo precisa abandonar qualquer veleidade de aumento nos atuais impostos até que a sonegação seja reduzida a ínfimos níveis. Na verdade, deveria propor ao Legislativo a diminuição das exageradas alíquotas de incidência, especialmente nos impostos cujos ônus são transferidos nos preços das mercadorias e dos serviços, a fim de desencorajar a sonegação e baratear os produtos.

O Poder Legislativo, por sua vez, teria que recusar *in limine* qualquer tentativa legiferante sobre tributação através de medida provisória. Ao contrário, deveria restringir a instituição e o aumento de tributos à lei

formal, examinando, emendando e votando livremente os respectivos projetos, no sentido de compatibilizar as necessidades do erário com as possibilidades das empresas e com as aspirações dos consumidores.

Necessário se torna instituir no serviço público sistema de carreira também para os cargos de chefia e de assessoramento, provendo-os mediante competição entre funcionários interessados e assegurando estabilidade aos ocupantes. Isso é fundamental para proteger a instituição estatal e a comunidade, completar a profissionalização do servidor público, submeter as despesas ao critério de custo/benefício, eliminar o favorecimento político na gerência e prevenir a prevaricação, a corrupção e a extorsão.

A auditoria interna e externa precisam ter autonomia operacional e ser providas de pessoal capacitado e suficiente, a fim de poder defender o patrimônio público, denunciar os maus gestores, prevenir as ilegalidades e reprimir as fraudes. O Poder Legislativo necessita instrumentalizar-se com sistema moderno de controle parlamentar, criando junto a ele a Auditoria Geral, como órgão de assessoramento especializado para fiscalização financeira e patrimonial, que não pode ser acumulada com qualquer função judicante.

Necessário, outrossim, aperfeiçoar a recente Lei n.º 8.137/90, com o fim de permitir efetiva condenação penal de importantes sonegadores de impostos, de forma exemplar, mas, com imparcialidade. Apesar das falhas nela contidas, a administração tributária deveria elaborar programas anuais para denunciar à Justiça alguns sonegadores espalhados no País e selecionados mediante critério objetivo.

Não pode ser esquecido que a eficácia e a integridade da fiscalização tributária dependem de remuneração correspondente à complexidade, à responsabilidade, à produtividade, ao desgaste e ao risco do trabalho. Dependem, ainda, da autoridade que a lei concede à administração fiscal, da quantidade de funcionários e da disponibilidade de instrumentos tecnológicos que facilitem o acesso à informação e aumentem a eficiência.

A maioria das providências expostas, necessárias para eliminar as causas da sonegação, são de iniciativa ou de competência do Poder Executivo, tanto na União quanto nos Estados e nos Municípios, no que concerne à administração dos impostos que lhes são privativos.

Entretanto, o Congresso Nacional pode aperfeiçoar *sponte sua* a lei contra os crimes tributários.

Em âmbito nacional, o Poder Legislativo da União e dos Estados possuem competência para instituir a auditoria externa de que necessitam e também para aperfeiçoar os projetos de lei concernentes à tributação e à administração tributária. Ademais, na convivência política as lideranças parlamentares dispõem de razoável influência para levar ao Chefe do Poder Executivo sugestões e projetos que suprimam ou minimizem os graves problemas apontados.