

## A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade

Andréa Lemgruber Viol

### 1. Introdução

Dentre os maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado, está o poder de tributar. A tributação está inserida no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que se alcance o bem-comum. Nesse sentido, o poder de tributar está na origem do Estado ou do Ente Político, pois permitiu que os homens deixassem de viver no que Hobbes definiu como o *estado natural* (ou a vida pré-política da humanidade) e passassem a constituir uma sociedade *de facto*, a geri-la mediante um governo, e a financiá-la; estabelecendo, assim, uma relação clara entre governante e governados.

A tributação, portanto, somente pode ser compreendida a partir da necessidade dos indivíduos em estabelecer convívio social organizado e gerir a coisa pública mediante a concessão de poder a um Soberano. Em decorrência, a condição necessária (mas não suficiente) para que o poder de tributar seja legítimo é que ele emane do Estado, pois qualquer imposição tributária privada seria comparável a usurpação ou roubo. É justamente por referir-se à construção do bem-comum que se dá à tributação o poder de restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social. Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida.

É precisamente a possibilidade de restrição da renda e da propriedade pessoais, reduzindo o consumo e a acumulação de riqueza individuais, que coloca a tributação no patamar de poderes estatais tão fortes como o da manutenção da ordem interna e o da declaração de guerra externa, bem assim como o da possibilidade de aplicar punição contra os próprios súditos. Entretanto, talvez se possa dizer que, dentre todos os poderes que emanam do Estado, a tributação seja o mais essencial, ou ao menos o mais primordial, pois que sem ela não haveria como exercer os demais.

Portanto, a tributação nasce para prover o bem-comum pela necessidade do homem de associar-se e criar vida política. Ela decorre da disposição do homem de viver em um Estado, dentro da visão Aristotélica de que o Estado é uma instituição natural e a mais ampla das associações humanas<sup>1</sup>. E, nascendo com a finalidade primordial do financiamento do Estado por desejo da coletividade, uma vez instituída, a tributação adquire uma abrangência que influencia transversalmente todos os aspectos da vida na *Polis*, por ser ela um dos mais poderosos instrumentos de política pública mediante a qual os governos expressam suas ideologias econômicas, sociais, políticas e até morais.

---

<sup>1</sup> Stephen Everson, pp. xx-xxi, “Aristotle’s claims that the state is natural and that man is a political animal amount to the same thing. It is only as a citizen of a state that man can achieve the good life and it is this which shows that he is a political animal; he is naturally disposed to live in a state. The state is the association that allows him fully to realize his natural dispositions”.

Por exemplo, o volume da carga tributária – e a conseqüente alocação de recursos na economia – pode indicar o peso que determinada sociedade dá a valores mais individualistas ou coletivistas. Sua composição – ou a distribuição de seu custo pelos diversos segmentos sociais – pode dar uma noção sobre os valores prevalecentes de equidade e de justiça social, e o papel do Estado em influenciá-lo ou não. Em muitos momentos da história, inclusive, esse custo não era sequer suportado internamente, mas deliberadamente pilhado de povos que foram conquistados mediante guerras ou colonização. Nesse sentido, a aclamada relação entre tributação e democracia é noção recente em nossa evolução política.

De fato, talvez nenhum outro tema tenha estado no centro das atenções políticas, sociais e econômicas como a tributação, porque falar de impostos é falar da vida coletiva do homem – e, portanto, da sociedade ideal com a qual sonhamos. Não é mero acaso que a tributação tem estado no cerne de revoltas sociais onde os governados desejam demonstrar sua desaprovação ou seu rompimento com o regime reinante. Compreender a atual relação entre tributação e sociedade em sua plenitude requer um olhar amplo sobre os poderes do Estado e as diversas finalidades da tributação que se interconectam na complexidade da vida coletiva.

Nesse sentido, reduzir a tributação simplesmente à sua finalidade arrecadatória é desconhecer a força de seu poder, pois o financiamento do Estado não se esgota em si mesmo. Pelo contrário, é o próprio poder de financiar o Estado que estabelece a abrangência da tributação em tantas dimensões da vida coletiva. Qualquer formulação de política tributária que não leve em consideração essa abrangência estará fadada a um reducionismo arrecadatório e a uma miopia de visão estratégica que poderá, a longo-prazo, inviabilizá-la.

Este trabalho, assim, busca realizar análise extensiva sobre a finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. Iniciaremos analisando as múltiplas finalidades da tributação, a saber: a finalidade originária, que é o financiamento do Estado; a finalidade política, que é o estabelecimento do elo entre governante e governados; a finalidade econômica, que implica atuar nas funções alocativa e estabilizadora do governo; e a finalidade social, que é a função redistributiva do governo. Também discutiremos a dimensão moral da tributação, que deve estar necessariamente presente para que ela possa alcançar essas múltiplas finalidades de modo efetivo. Por último, iremos buscar identificar os fatores que permitem a maior aceitação social da tributação, destacando, em particular, quais ações no âmbito da administração tributária podem estimular essa aceitação.

## **2. A Finalidade Originária: O Financiamento Sustentável do Estado**

Indubitavelmente, a finalidade primordial da tributação é o financiamento do Estado, pois sem recursos o Estado não pode exercer suas atribuições mínimas. É nesse sentido que ela dá vida ao Ente Público e estabelece uma relação clara entre governante e governados. Conforme Hamilton, escrevendo nos *Federalist Papers* e colaborando a cunhar a Constituição Americana, “*Money is, with propriety, considered as the vital principle of the body politic; as that which sustains its life and motion, and enables it to perform its most essential functions. A complete power, therefore, to procure a regular and adequate supply of it, as far as the resources of the*

*community will permit, may be regarded as an indispensable ingredient in every constitution. From a deficiency in this particular, one of two evils must ensue; either the people must be subjected to continual plunder, as a substitute for a more eligible mode of supplying the public wants, or the government must sink into a fatal atrophy, and, in a short course of time, perish.”<sup>2</sup>*

Neste texto, Hamilton toca em dois pontos importantes. Primeiro, que a tributação é a seiva do Estado, e determina, assim, sua vida ou sua morte. Segundo, que, caso a tributação não fosse claramente definida e aceita com legalidade e legitimidade, outros instrumentos de financiamento – muito mais tradicionais até então, continuariam a ser usados, como o foram a pilhagem e a exploração ao longo dos séculos.

Ressalte-se, assim, que a tributação não é a única fonte de aporte de recursos ao tesouro público. Porém, talvez possa ser considerada, quando utilizada dentro da legalidade e dos limites de capacidade da sociedade, como a mais adequada em termos de sustentabilidade a longo prazo. Justamente por isso, a tributação tem sido a fonte de recursos mais extensivamente adotada pelos Estados democráticos modernos. O modo de financiamento do Estado evolui à medida que a própria estrutura política, econômica e social caminha para regimes politicamente democráticos, economicamente auto-sustentáveis, e socialmente mais justos.

A questão que se coloca, portanto, é por que um país deliberadamente sujeita-se à desagradável experiência de arrecadar tributos, como hoje o conhecemos<sup>3</sup>? A pergunta é interessante porque parece não haver dúvidas de que tributar seu próprio povo tem sido fonte tradicional de desgaste político e de quedas de regimes. Seria natural, portanto, esperar que governos tivessem lançado mão de alternativas à tributação. E, de fato, ao longo da história países têm utilizado diversas fontes de geração de recursos, muitas vezes no claro intuito de minimizar a cobrança direta de tributos sobre seu povo. As fontes alternativas mais comuns têm sido a pilhagem; a cunhagem de dinheiro; o endividamento interno ou externo; a venda de bens e de serviços produzidos pelo poder público; e o controle direto dos recursos nacionais<sup>4</sup>. Cada uma dessas fontes, bem como a própria tributação, tem suas limitações econômicas, políticas e sociais, e cada governo, a depender de suas possibilidades históricas, escolhe uma delas ou uma combinação delas para se financiar.

### Pilhagem ou Tributação de Outros Povos

Financiar-se com recursos alheios tem sido uma brilhante e amplamente utilizada estratégia política de muitos governos. Maquiavel já aconselhava que um príncipe deve ser parcimonioso

---

<sup>2</sup> Nota de Tradução: “Dinheiro é, apropriadamente, considerado como o princípio vital do ente político, por ser o que sustenta sua vida e movimento, e permite que ele desempenhe suas funções mais essenciais. Um poder completo, portanto, para adquiri-lo de forma regular e adequada, dentro do que os recursos da comunidade permitem, pode ser visto como um ingrediente indispensável em toda constituição. Caso uma deficiência neste particular ocorra, uma de duas desgraças devem surgir; ou a população vai ser sujeita a uma contínua pilhagem, em substituição a um melhor modo de financiar o bem-comum, ou o governo vai afundar em uma fatal atrofia, e e curto período de tempo, perecer.”

<sup>3</sup> Essa pergunta foi colocada por R. Bird, em “A Primer on Taxation and Development”, p. 3

<sup>4</sup> Países mais pobres ainda têm como fonte de financiamento relevante a ajuda internacional, seja em dinheiro, seja em doações diretas de bens e serviços.

com o que é dele e de seus súditos, mas liberal com o que é de outros. “*Ou o príncipe gasta daquilo que é seu e dos seus súditos, ou de outros; no primeiro caso, ele deve ser parcimonioso; no último, ele não deve deixar de praticar nenhuma liberalidade. E para aquele príncipe que vai com os exércitos, que se mantém de rapinagem, de saques e de resgates, e que maneja bens de outros, essa liberalidade é necessária porque, do contrário, seus soldados não o seguirão. E daquilo que não é seu nem de seus súditos, alguém pode ser o mais generoso doador, como o foram Ciro, César e Alexandre, pois gastar o que é dos outros não te tira reputação, mas, ao contrário, a aumenta; somente o gastar o seu é que te prejudica*”<sup>5</sup>.

Este tipo de financiamento, em geral realizado em ouro, recursos naturais ou trabalho forçado, foi a base de sustentação de vários regimes políticos e até mesmo uma das razões para guerras visando a expansão de domínios e a descoberta do novo mundo. A própria “democracia” ateniense baseou-se em trabalho escravo para seu financiamento. O mercantilismo baseou-se na pilhagem das colônias como forma de sustentar os tesouros das metrópoles. Assim, torna-se interessante notar que não há uma correlação estritamente necessária entre tributação e cidadania, pelo menos durante grande parte de nossa história.

Entretanto, ao quebrar a noção entre tributação e cidadania, o uso da pilhagem faz cair por terra a legitimidade do contrato social e, assim, o financiamento do Estado só passa a ser possível com base na força extrema. O uso da força, por sua vez, gera o ambiente propício a revoltas e, em última instância, a descontinuidade da própria fonte de recursos. Ela é, portanto, uma solução fácil mas de baixa sustentabilidade, e não tem mais lugar no mundo moderno.

### Cunhagem de Dinheiro

Emitir dinheiro é outra fonte de recursos alternativa, mas, também, pouco sustentável a longo-prazo. A emissão de dinheiro além da capacidade de absorção da economia gera inflação, que pode ser considerada como um pseudo-tributo – e talvez o mais regressivo de todos, pois os mais pobres não dispõem de nenhum recurso de correção monetária para se proteger do contínuo aumento de preços dos bens e dos serviços. Aqueles países que passaram por processos hiperinflacionários, como o próprio Brasil, sabem bem o impacto negativo da inflação sobre a estrutura econômica e o desenvolvimento sustentável.

A emissão de moeda, ao mesmo tempo, não desempenha as funções macroeconômicas de estabilização que a tributação permite – e aqui vemos a ampliação do escopo e da finalidade da tributação. O tributo, justamente por retirar poder aquisitivo da população, pode ser utilizado no controle de preços, ajudando a política monetária a controlar a liquidez na economia. Conforme mencionado por Bird<sup>6</sup>, em uma diferente interpretação da finalidade dos impostos, “*taxes are needed not to provide governments with money but to take money away from the public*”.

---

<sup>5</sup> Tradução da versão inglesa de Harvey Mansfield (p. 64): “either the prince spends from what is his own and his subjects’ or from what belongs to someone else. In the first case he should be sparing; in the other, he should not leave out any part of liberality. And for the prince who goes out with his armies, who feed on booty, pillage, and ransom and manages on what belongs to someone else, this liberality is necessary; otherwise he would not be followed by this soldiers. And of what is not yours or your subjects’ one can be a bigger giver, as were Cyrus, Caesar, and Alexander, because spending what is someone else’s does not take reputation from you but adds it to you; only spending your own is what harms you”.

<sup>6</sup> A Primer on Taxation and Development, p. 4

## Endividamento

Outra fonte tradicional utilizada para financiar o Estado é o endividamento. A maior restrição do uso do endividamento é também a insustentabilidade a longo-prazo, por muitos países atingirem uma proporção dívida/PIB muito alta, significando uma grande parcela de juros a ser paga, além do difícil acesso a crédito nos mercados internacionais. No entanto, é importante destacar que a dívida nada mais é do que transferir o pagamento dos impostos atuais para as gerações futuras<sup>7</sup>. A opção pelo endividamento não é precisamente uma alternativa à tributação, mas apenas seu adiamento, considerando-se que o país irá honrar seus compromissos. Dessa forma, o endividamento guarda similaridade com a pilhagem, no sentido que ambos têm a característica de impor o ônus do financiamento a outrem – seja em termos jurisdicional ou temporal<sup>8</sup>.

## Venda de Bens e Serviços Públicos

Outra alternativa à tributação é o Estado vender seus bens e serviços colocados à disposição da população, à semelhança do mercado privado. Isto é, por que o Poder Público opta por tributar e não apreçar seus bens e serviços? Interessantemente, as pessoas têm uma percepção muito mais positiva do sistema de preços, mesmo que ele exclua parte da população da possibilidade de consumo, inclusive de bens considerados básicos, do que do sistema tributário. A resposta demanda uma melhor definição de tributo e de suas diferenças em relação a preço.

Tributo é uma contribuição compulsória que, em uma ampla definição econômica, pode ser paga em bens, serviços forçados ou dinheiro, os quais devem ser entregues pelos indivíduos a seus governos, sem direta contraprestação em termos de benefícios recebidos. Nessa concepção, tributo também inclui bens e serviços que o Estado tem o poder de comprar e remunerar a preços abaixo de mercado, como, por exemplo, o serviço militar compulsório. São a compulsoriedade e a falta de relação clara entre o pagamento e o benefício recebido que distinguem *tributo* de *preço*, e abrem espaço para o questionamento quanto à sua legitimidade e ao seu adequado nível e limite.

Há pelo menos duas razões pelas quais o Estado não pode vender todos os seus bens. Primeiro, por definição própria, o Estado administra bens públicos que, por se destinarem a toda a coletividade, não podem ser excluídos do consumo individual, caso este indivíduo não pague seu preço. O clássico exemplo dos livros de finanças públicas é a defesa nacional. Caso parte dos cidadãos não quisesse comprá-la, eles, mesmo assim, seriam automaticamente defendidos em caso de guerra, financiados pelos seus vizinhos, que assumiriam todo o ônus da cobrança. Justamente para evitar esses *free riders* é que o imposto é compulsório a todos. Segundo, para certos bens, mesmo com capacidade de exclusão – como a educação ou a saúde, por exemplo, o

---

<sup>7</sup> Para maiores detalhes, vide o teorema da Equivalência Ricardiana, que atesta que o financiamento Estatal com base em endividamento tem efeitos econômicos idênticos ao financiamento Estatal com base em tributação.

<sup>8</sup> Há uma ampla discussão quanto ao endividamento. Por um lado, há quem afirme que, caso as despesas as quais serão financiadas pela dívida tragam benefícios às gerações futuras, o endividamento se justificaria em bases morais, e nossos filhos e netos deveriam pagar mais tributos por isso. No entanto, há outra corrente que afirma que, justamente por responsabilidade moral com gerações futuras, não se pode pedir que elas financiem aquilo que não opinaram e não definiram como prioridade social.

Estado aparece como provedor dentro de sua responsabilidade social, pois, caso apenas o sistema de preços fosse usado, parte da população (os mais pobres) seria excluída do consumo desses bens, minando, no longo prazo, a própria noção de sociedade, e certamente gerando externalidades negativas à toda a população. Assim, embora seja factível e até recomendável que o governo, em algumas situações, venda parte de seus bens e serviços, ou aceite co-pagamento, não é possível imaginar a completa substituição de tributo por preço para financiar o bem-público.

### Controle Direto dos Recursos Econômicos

Por último, ainda há a possibilidade do Estado comandar diretamente os recursos econômicos, o que ocorre em momentos específicos, como em guerras, ou nas economias comunistas puras. Interessantemente, nessas economias, o coletivismo chega a ponto tão extremo que passa a dispensar a tributação. É como se a carga tributária fosse aumentando gradativamente, até chegar a nível tão alto que não mais seria justificável a perda de peso morto da transferência. Portanto, mais racional seria que o Estado ele mesmo produzisse e distribísse tudo. Esse modelo, no entanto, mostrou-se economicamente ineficiente ao longo do século XX e parece não ser hoje alternativa a ser considerada como financiamento estatal.

Em resumo, há várias formas de prover recursos aos cofres públicos, mas a tributação é, nos dias atuais, a mais amplamente utilizada. Isto porque, muito embora a tributação também possa implicar males como a ineficiência econômica e a injustiça social, ela ainda parece ser, quando corretamente concebida e legitimamente implementada, a fonte mais sustentável para as economias modernas. Em primeiro lugar, é a única fonte que, caso firmada com base em um contrato social legítimo, permite estabelecer um vínculo claro de cidadania e de responsabilidade social. Esse vínculo é inexistente caso o Estado seja financiado por recursos alheios, seja pilhagem ou dívida. Em segundo lugar, as experiências com financiamento baseado em inflação, endividamento e venda de bens e serviços mostram que essas fontes, isoladamente, não são capazes de gerar recursos em níveis suficientes à atual necessidade da maioria dos países – em geral acima de 20% do PIB. Portanto, são mais adequadas como fontes complementares de financiamento, ou para serem usadas em situações específicas. Por último, especialmente a pilhagem, a inflação e a dívida têm sérios problemas de auto-sustentação, pois levam a outros povos se rebelar ou a economia a se desestabilizar internamente. A tributação, quando legítima e em níveis adequados, não gera, necessariamente, seu próprio esgotamento e não depende de concessões externas<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Atualmente, há uma considerável discussão acadêmica e efetiva preocupação empírica sobre a sustentabilidade da tributação no ambiente da globalização – em função do que se tem chamado de *vanishing taxpayer*. No limite, há posições como a de Lord William Rees-Moog e James Dale Davidson, que, no livro *The Sovereign Individual*, afirmam que a internet facilitará a evasão fiscal a tal ponto que, em vez do Estado soberano, teremos o indivíduo soberano e, assim, o Estado estará condenado à morte por inanição fiscal.

### 3. A Finalidade Política: A Relação Governante-Governado e o Cidadão-Contribuinte

No plano político, por estar no *core* da existência do Estado, a tributação pode ser definida como o laço que une governante e governados em um sentido biunívoco. Por um lado, o fato de alguém ter o poder explícito de tributar sobre outrem estabelece a existência de um reino (em um conceito amplo) e define, inclusive, sua extensão e alcance. Em outras palavras, nenhum soberano pode tributar aqueles que não se sujeitam a seu poder, seja ele exercido por legitimidade ou por força. Por outro lado, o fato de alguém pagar tributos a um Soberano estabelece a manutenção do contrato social, assim como a concordância ou necessidade de subordinação ao mesmo. Enquanto houver pagamento de tributos, haverá uma relação de dependência, consentida ou não, por parte da sociedade em relação ao Estado.

Assim, a tributação constitui em elo primordial entre soberano e súditos e estabelece uma relação política entre eles. Porém, é preciso deixar claro que este elo não é necessariamente democrático. A pilhagem ou tributação por força, sem consentimento democrático, foi exercida ao longo dos séculos por governantes, tanto em relação a outros povos, quanto em relação a seu próprio povo. Em termos de evolução política, o que ocorre é que esse elo básico passa a refletir valores diferentes à medida que se caminha de regimes escravocratas ou absolutistas rumo à democracia representativa.

De fato, a relação entre tributação e democracia não foi utilizada nem desejada em longa parte da história. Aliás, nesse sentido, o próprio termo democracia apenas passou a ter o sentido que atualmente o entendemos a partir do início do século XX para parte dos países desenvolvidos<sup>10</sup>. Grande parte dos países em desenvolvimento ainda continuam experimentando democracias parciais ou instáveis até os dias de hoje.

Dentro desta realidade, a ampla noção de contribuinte não guardava relacionamento direto com a estrita noção de cidadão. Muito pelo contrário, o seletivo grupo de cidadãos, ou a elite política e econômica das sociedades, detinham o poder de fazer recair o ônus tributário sobre os mais fracos e sem voz, que era o amplo grupo de contribuintes. Em decorrência disso, a consciência da noção de cidadania com responsabilidade social era muito fraca. A tão aclamada relação cidadão-contribuinte parece apenas nascer de forma mais estruturada a partir das revoluções francesa e americana – não por acaso, ambas em parte motivadas pelo abuso do poder de tributar, seja por parte do próprio soberano ou por governantes externos.

Nos Estados Unidos, à época da revolução, passou-se a substituir o critério de posse de propriedade pelo pagamento de tributos para fins de obtenção do direito ao voto. Ironicamente, a idéia não era estabelecer uma conexão ampla entre eleitor e contribuinte, mas a de preservar a ligação entre o *status* financeiro do indivíduo e a sua capacidade de votar – justamente para restringir o sufrágio universal. Isso era tanto mais claro quanto maiores as restrições em relação

---

<sup>10</sup> Até então, o sufrágio era privilégio de grupos restritos, selecionados por critérios tão variados como raça, sexo, posse de propriedade e alfabetização.

ao tipo de imposto do qual o eleitor deveria ser contribuinte (em geral, impostos sobre a propriedade<sup>11</sup>) ou seu montante mínimo.

Entretanto, a ampliação do direito ao voto a todos os contribuintes foi uma evolução natural. A lógica era de que todos os homens que pagavam tributos tinham o direito de defender-se contra políticas governamentais injustas. Ademais, negar o voto aos contribuintes passou a ser entendido como incentivo à anarquia e à evasão tributária. Conforme coloca Keyssar<sup>12</sup>, portanto, “*a lógica do ‘no taxation without representation’ teve uma aplicação tanto doméstica como anticolonial*”. Muito interessante, também, é notar que, mais de cem anos após, as mulheres, especialmente as proprietárias de terra, na luta pelo seu direito ao voto (conquistado nos EUA em 1920), também levantaram o mesmo *slogan* e se recusaram a pagar impostos enquanto lhes fossem negado o sufrágio. Keyssar conta a estória das irmãs Smith, de Connecticut, que, em 1869, recusaram-se a pagar tributos sobre sua fazenda enquanto não tivessem o direito ao voto, obrigando que os coletores de impostos fossem até a sua propriedade para confiscar gado de modo a quitar os tributos devidos. No entanto, elas nunca receberam o direito ao voto e as cortes de Connecticut não referendaram a argumentação de que tributação e cidadania deveriam andar de mãos dadas<sup>13</sup>.

Do outro lado do Atlântico, em 1789, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão atestava, explicitamente, em seus arts. 13 e 14: “*Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades*” e “*Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si mesmos ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração*”.

Nasce, então, uma das mais relevantes noções nos modernos Estados democráticos, a partir da qual se estabelece um vínculo entre cidadania, legitimidade das leis, responsabilidade social, pagamento de tributos e controle social. O elo tradicional governante-governandos reveste-se de legitimidade ao conceder ao contribuinte voz enquanto cidadão para referendar o contrato social, e ao cidadão a responsabilidade enquanto contribuinte de assegurar e verificar os objetivos da coletividade.

#### **4. A Finalidade Econômica: As Funções Alocativa e Estabilizadora**

A teoria econômica mostra que a eficiente alocação de recursos é maximizadora do bem-estar social. A tributação é um dos poderosos instrumentos econômicos que os governos detêm para executar sua política pública e influenciar a alocação de recursos. De acordo com R. Goode<sup>14</sup>, a tributação não apenas restringe a capacidade de gasto das famílias e das empresas, mas

---

<sup>11</sup> Note que o imposto de renda ainda não havia sido instituído. Este imposto foi adotado nos Estados Unidos em 1862.

<sup>12</sup> Keyssar, p. 13

<sup>13</sup> Keyssar, p. 182

<sup>14</sup> Goode, Richard, Taxation: A General Discussion in *Government Finance in Developing Countries*, p. 75, The Brookings Institution, 1984

influencia a alocação de recursos econômicos, reconhece custos sociais que não estão refletidos nos preços de mercado e afeta a distribuição de renda e riqueza. Assim, a tributação tem clara finalidade alocativa, redistributiva e de estabilização<sup>15</sup>.

### Alocação de Recursos

Não resta dúvida de que a tributação provoca mudança na alocação dos recursos na economia, alterando a forma que os mesmos seriam alocados na sua ausência, e isso ocorre por menor e mais neutra que seja a carga tributária. Há três razões para essa influência na alocação econômica. Em primeiro lugar, a tributação transfere recursos do setor privado para o público – que têm diferentes prioridades na alocação de recursos<sup>16</sup>. Em segundo lugar, suas regras, por não serem neutras na prática, geram distorções na alocação de recursos privilegiando as atividades mais incentivadas em termos relativos. E, por último, sua própria existência gera uma cunha que é a perda de peso morto do imposto, que acaba não sendo alocada e transforma-se em ineficiência. Portanto, não há como se falar em política tributária puramente neutra e, em decorrência, a finalidade alocativa tem que ser considerada na elaboração da política tributária.

Quanto à transferência de recursos, o nível da carga tributária explicita o quanto de recursos está sendo transferido e alocado de acordo com uma escolha pública, em detrimento da escolha privada de alocação econômica. Esse nível é tanto maior quanto mais uma sociedade estiver disposta a gastar em bens e serviços públicos. O impacto em termos de eficiência alocativa por conta dessa escolha pública é dúbio. Por um lado, essa transferência implica em ineficiências pela perda de peso morto e por possíveis ineficiências de ação do próprio governo. Como está provado pela teoria econômica, se o mercado falha, o governo também. Por outro, o governo participa complementando e até estimulando a participação do setor privado, além de fazer ações corretivas. Portanto, escolher entre maior ou menor carga depende da cultura mais ou menos coletivista de um país, mas também de uma análise de qual a melhor combinação entre os setores público e privado é mais eficiente para o modelo em questão.

De qualquer modo, embora afete a alocação neutra de recursos, não se deve assumir visões extremistas como a que prega que a tributação é oposta à propriedade e à produção privada, justamente por retirar recursos do setor privado e levá-los ao setor público. Ou ainda que uma maior tributação implica, necessariamente, estagnação do crescimento econômico. Conforme mencionado por Brooks<sup>17</sup>, “não poderia haver propriedade sem tributação” e “uma das finalidades da tributação é permitir a construção do mercado privado”. Isto porque a idéia de

---

<sup>15</sup> A função redistributiva, apesar de também influenciar a alocação de recursos e de ser objeto de estudo da teoria econômica, será tratada especificamente no âmbito da finalidade social da tributação, na seção 5.

<sup>16</sup> Além da própria escolha pública poder gerar decisões alocativas distintas da escolha privada, temos nas democracias representativas o clássico problema do principal-agente, pois o representante não necessariamente expressa em suas decisões as preferências de seus constituintes. Conforme Stiglitz, em *Economics of the Public Sector*, p. 158: “*In private decisions the decision maker knows his own preferences. In public decisions the decision maker has to ascertain the preferences of those on whose behalf he is making the decision.*” e “*Collective decision-making is difficult because different individuals have different views, for instance, about how much should be spent on public goods.*” Sobre o problema do principal-agente (p. 202): “*The principal-agent problem is simply the familiar problem of how one person gets another to do what he wants. Here, the problem is, how do citizens (the principals) get their employees, public servants (the agents), to act in their interests?*”

<sup>17</sup> P.50

mercado livre, natural, e auto-regulado é puro idealismo. O mercado real é fruto da construção de uma complexa regulação do setor público, com leis e normas, inclusive de direito de propriedade e propriedade intelectual, e da aplicação de sanção na quebra de contratos. Portanto, o Estado e a tributação existem para criar o mercado e a propriedade, e não para se opor a eles.

Vale mencionar, no entanto, que a função alocativa da arrecadação não se refere apenas à alocação pública de recursos em detrimento da alocação privada, mas especialmente à sua influência sobre a alocação dos recursos privados propriamente ditos mediante incentivos econômicos. Exemplos claros são os benefícios tributários concedidos a setores ou regiões específicas, que demonstram o poder da tributação em deslocar investimentos, mesmo considerando que há fatores mais importantes de influência, como mão-de-obra qualificada, estabilidade política e infra-estrutura. Outros exemplos de como a tributação influencia o comportamento de agentes privados são: *lock-in effects* quando há alíquotas altas de ganhos de capital, maior permanência do dinheiro em contas de investimento de longo-prazo caso as alíquotas sejam decrescentes no tempo, e tendência a se optar por ócio em detrimento do trabalho caso alíquotas marginais do imposto de renda sejam muito altas. Há exemplos inclusive mais caricatos, que não envolvem necessariamente alocação econômica, mas alocação religiosa. Thorpe menciona que uma das ferramentas utilizadas pelo Califa para expandir o império islâmico foi a tributação. “O Califa não obrigava seus súditos a ser muçulmanos, mas os adeptos do Islã pagavam impostos mais baixos. Milhões tornaram-se verdadeiros súditos”<sup>18</sup>.

Assim, a tributação exerce influência direta e indireta sobre a alocação de recursos na economia, podendo ser importante instrumento incentivador do crescimento econômico, caso utilizado corretamente. Porém, se mal utilizada, também tem o poder de influenciar negativamente a competitividade das empresas e a alocação de recursos. Em muitos casos, como na atual competição tributária por atração de investimentos estrangeiros diretos, a finalidade alocativa da tributação inclusive prevalece sobre a finalidade arrecadatória. Em consequência, muito tem se falado que essa política levará a um efeito do tipo *race to the bottom* e fica claro que o poder de isentar é tão desejado quanto o poder de tributar.

Outra finalidade da tributação é ajudar a sociedade a internalizar no sistema de preços as externalidades – que, em si mesmas, são falhas que o mercado privado, em geral, não consegue corrigir sozinho. Isso justamente acontece porque a decisão privada não leva em consideração o impacto de suas decisões na sociedade, e o quanto suas alocações podem prejudicar a coletividade. O clássico exemplo é a poluição, que firmas privadas tendem a gerar em nível acima do ótimo social porque não consideram, em seu preço, o mal que causam a outrem. Mais uma vez, o tributo pode ser usado como a ponte que leva as decisões individuais a se transformarem em coletivas. Neste caso, o imposto é um meio de internalizar no preço de um produto químico, por exemplo, as externalidades que ele causa no meio-ambiente<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Thorpe, p. 85.

<sup>19</sup> Esse tipo de imposto é chamado Pigouvian Tax, devido ao economista inglês A. C. Pigou, que defendeu o uso da tributação corretiva especialmente com a finalidade ambiental.

## Estabilização

Impostos têm finalidade estabilizadora macroeconômica de longo-prazo, pois ajudam a controlar o nível da demanda agregada, compensando os naturais ciclos econômicos e as pressões inflacionárias. Em ciclos econômicos de forte crescimento, a tributação permite reduzir a demanda agregada aquecida, reduzindo pressões inflacionárias decorrentes do fato da economia estar operando a plena capacidade. Em recessões, a redução da tributação pode favorecer a retomada do investimento e da produção, gerando empregos e renda.

### **5. A Finalidade Social: a Função Redistributiva**

Não há como dissociar a tributação da noção de equidade social. Por mais que se tenha, recentemente, apontado para as limitações da tributação no alcance da redistribuição de renda, a tributação traz, em si própria, a finalidade distributiva por definir, na origem, quem deve sustentar o financiamento do Estado, e em quanto deve colaborar. A noção de justiça – por mais variável que seja de sociedade para sociedade – está na base de todas as revoltas e reações contrárias à política tributária ao longo da história. Dito de outra forma, é a percepção da justiça fiscal uma das maiores fontes para a legítima aceitação da tributação e de seu cumprimento por parte da sociedade. Caso se pergunte à população quais devem ser os princípios orientadores do sistema tributário, justiça estará certamente dentre eles, e muito provavelmente em primeiro lugar. Levada ao extremo, esta noção diz que uma tributação que seja socialmente percebida como injusta implica a quebra do contrato social e torna-se, assim, pilhagem ou confisco ilegítimo por parte do poder soberano.

Há vários exemplos de como a noção da equidade é tema sensível e importante para a definição da política tributária. Um exemplo foi a reação em massa da sociedade inglesa, contrária à adoção do *poll tax* na gestão de Margareth Thatcher – o que, inclusive, colaborou para sua derrota política. *Poll taxes*, ou impostos *per capita*, são economicamente considerados os mais eficientes por não distorcerem a alocação econômica. Entretanto, são percebidos como injustos, precisamente por fazerem ricos e pobres pagarem o mesmo montante de tributos. Não é preciso realizar ampla pesquisa para perceber que a maioria dos sistemas tributários não adota impostos desse tipo, e que, pelo contrário, busca adotar impostos com certa progressividade.

Assim, na decisão do *trade-off* da política tributária entre equidade e eficiência, a sociedade tem, sistematicamente, demonstrado sua preferência pelo primeiro. O porquê desta preferência pode ser explicado pelo próprio papel do Estado – que, como vimos, tem suas origens interconectadas com a tributação. De alguma forma, parece estar claro que o mercado privado tem supremacia em termos de decisão alocativa – isto é, em buscar a alocação ótima eficiente de recursos por meio do sistema de preços. Aqui está a noção da mão invisível de Adam Smith e, de certa forma, da ineficiência já demonstrada quando o Estado passa a fazer comando e controle direto dos recursos econômicos. Por outro lado, também parece não haver dúvida que a eficiente decisão alocativa não gera, necessariamente, uma alocação socialmente aceita como justa. Muito pelo contrário, uma alocação eficiente de mercado pode levar indivíduos a não terem como sobreviver. Justiça social parece ser algo que o mercado privado não pode assegurar sozinho. Daí entra o papel do Estado na finalidade distributiva e, embora haja muitas

teorias de justiça distributiva, com raras exceções elas não concedem ao Estado a atribuição de equalização da renda e da riqueza<sup>20</sup>.

Entretanto, mesmo após a concordância de que há um papel redistributivo a ser desempenhado pelo governo, continua a haver forte discussão do porquê a tributação deve ser o instrumento mediante o qual o Estado irá cumprir sua finalidade redistributiva. Recentemente, muito se tem recomendado, especialmente aos países em desenvolvimento, onde a distribuição de renda é bastante concentrada, que a tributação deva ser mantida neutra, e o gasto deva ser prioritariamente orientado à redistribuição. Muitos países têm ajustado seus sistemas tributários a esta recomendação. Quanto a esta questão, há três pontos a serem mencionados.

Primeiro, é preciso ter claro que tributação e gasto são duas faces da política fiscal e sinalizações fortes de como o Estado e a sociedade se posicionam quanto às suas preferências em termos de equidade. Obviamente, não adianta ter uma tributação fortemente progressiva e o gasto majoritariamente orientado às classes mais ricas<sup>21</sup>. Mas isso não implica que a tributação deva ser necessariamente neutra ou regressiva, e a distribuição de renda totalmente realizada ou compensada via gasto. A sábia combinação das duas políticas é que pode dar maior eficácia à política distributiva.

Segundo as palavras de Brooks, *“even libertarians have traditionally preferred that redistribution be achieved through the tax system as opposed to other forms of government intervention because the tax system preserves the basic processes of free exchange”*. Isto é, a tributação tem a vantagem de afetar a distribuição da renda, mas mantendo suficiente espaço para que a decisão alocativa seja feita e fortemente determinada via preços. Nesse sentido, o próprio imposto de renda negativo, ou qualquer distribuição de dinheiro aos pobres, aparece como solução mais eficiente do que a distribuição de bens ou cestas básicas. O consumidor, rico ou pobre, deve ter soberania em sua decisão de compra.

Terceiro, é também preciso deixar claro que a tributação, mesmo que seja fortemente progressiva, não será capaz de, isoladamente, resolver sérias questões distributivas de países em desenvolvimento, em particular os latino-americanos – que têm, em seu conjunto, a pior distribuição de renda do planeta. É preciso usar outros instrumentos, mais eficazes a longo-prazo, para mudar o perfil de geração da renda, como o próprio investimento em educação. Entretanto, países como o Brasil, com um coeficiente de Gini próximo a 0,6, enfrentam um dilema. Se, por um lado, precisam desesperadamente distribuir melhor a renda para crescer economicamente e evitar os sérios conflitos sociais rurais e urbanos, por outro, não têm renda tributável suficientemente ampla para financiar as atribuições do Estado em suas responsabilidades sociais e distributivas. Acabam, portanto, financiando-se mediante a

---

<sup>20</sup> Uma dessas exceções advém da visão do Estado Mínimo de Nozick, que advoga que o Estado deve restringir-se, apenas, à função de proteção da propriedade e da vida. Segundo ele, não é dada ao Estado a prerrogativa de afetar a distribuição da renda da forma que ela é percebida pelos indivíduos. Isso porque, qualquer distribuição que seja feita, será feita mediante critérios subjetivos de valor, que não teriam validade moral ao prejudicar um indivíduo que seja.

<sup>21</sup> Um bom exemplo de gasto regressivo é o caso da educação pública brasileira, que investe em excelentes universidades públicas totalmente gratuitas (sem qualquer co-pagamento por parte dos alunos), que atendem em sua maioria a filhos das classes ricas, pois os pobres não recebem educação básica de qualidade para ter acesso a ensino superior.

tributação do consumo – que tem característica regressiva e estimula a piora da distribuição de renda.

Em resumo, a questão da finalidade distributiva da tributação é uma das mais controversas por ser muito influenciada por julgamento de valores sociais em torno do que é o conceito de justiça. Embora esses valores subjetivos sejam relativos de sociedade para sociedade, a única certeza que podemos ter é de que eles têm que ser considerados na elaboração da política tributária. Desconsiderar a finalidade e o impacto distributivo da tributação, qualquer que seja ele, é quebrar um dos princípios básicos de que a tributação deve ser justa – qualquer que seja o conceito de justiça, tão socialmente aclamado ao longo da história.

Alguma sistematização básica em torno da equidade tributária é, portanto, necessária de ser ao menos explicitada à sociedade. Por exemplo, o sistema tributário pode buscar seguir princípios como o da equidade horizontal – onde indivíduos com situações similares devem ser tributados similarmente – e o da equidade vertical – onde indivíduos em situações diferentes devem ser tributados diferentemente. Pode se questionar qual a base distributiva da tributação: se por capacidade de pagamento (aqueles que têm mais capacidade econômica devem pagar mais independentemente do que recebem do governo) ou por benefícios recebidos (indivíduos devem contribuir na proporção do que recebem do Estado independentemente do que ganham ou possuem). No caso da capacidade de pagamento, quanto a mais os que ganham mais devem contribuir? Até que nível de progressividade seria justo tributar sem desencorajar os mais ricos a trabalharem mais, a enviarem sua renda para fora do país, ou simplesmente a evadir impostos por, em sua noção particular de justiça, estarem sustentando mais que proporcionalmente o Estado? Como citado por Stiglitz (p. 479), “*Although economists (or philosophers) have not resolved the basic issues involved in the choice of bases for judging fairness, still much can be said*”. O que não se deve é focar apenas na finalidade arrecadatória a curto-prazo da tributação e pretender que a equidade não é parte fundamental para a própria sustentabilidade das receitas tributárias no longo prazo.

## 6. Tributação e Moralidade

Da análise anteriormente realizada, depreende-se a profundidade e abrangência da tributação nos diversos aspectos da nossa vida em coletividade, e da complexa inter-relação existente entre suas distintas finalidades. Entretanto, qualquer que seja sua finalidade, em se tratando da tributação no âmbito da legitimidade das modernas democracias, há um ingrediente que cimenta todas essas relações – a moralidade.

A dimensão moral, contudo, quase sempre é ignorada na discussão tributária moderna. A moralidade diz respeito aos valores que sustentam nossas normas e regras, aos valores que nos guiam, enquanto sociedade, a distinguir o correto do incorreto. E pelo fato de a tributação estar na origem do convívio social, do bem-comum e do Estado, ela não pode estar dissociada da moralidade, dos valores que a sociedade preza, e que dá origem a seu costume e cultura<sup>22</sup>. Mas

---

<sup>22</sup> De acordo com Rios (1993), p. 21, “No cotidiano, vemos que os conceitos de ética e de moral se confundem ou se identificam. Não sem razão. Se recorrermos à origem etimológica das palavras, vamos encontrar os vocábulos *ethos* (grego) e *mores* (latino), que significam, ambos, costume, jeito de ser. Costume nos remete à criação

há muito pouco dito e escrito sobre cultura tributária, sobre os costumes de cada sociedade em relação ao seu dever tributário, e sobre a moralidade, ou os valores, que sustentam essa cultura.

Em artigo que justamente aponta para a falta de uma definição clara de cultura tributária na literatura e debate modernos, Nerré afirma que a cultura tributária é parte da cultura nacional – que é criada e modificada de acordo com a história e valores morais de um povo. Segundo o autor (p. 288): *“a tax culture specific to a particular country emerges – coined by the tradition of taxation (e.g. an accentuation of [in]-direct taxes) on the one hand and by the interaction of the actors and the cultural values like honesty, justice, or sense of duty on the other hand”*. Nesse sentido, Nerré propõe uma definição de cultura tributária: *“A country-specific tax culture is the entirety of all interacting formal and informal institutions connected with the national tax system and its practical execution, which are historically embedded within the country’s culture, including the dependencies and ties caused by their ongoing interaction”*. Esses atores incluem os contribuintes, as administrações tributárias, *“experts”* os mais diversos como advogados, economistas e contadores que lidam com a matéria tributária, acadêmicos, e políticos. A relação entre esses atores faz parte da cultura nacional e traz nela os valores – a moralidade – no trato da questão tributária.

É precisamente na dimensão moral que, portanto, uma sociedade deve julgar a evasão tributária, o contrabando, a corrupção no âmbito da administração tributária, a votação de leis tributárias que visam a privilegiar determinados setores econômicos em troca de favores políticos, dentre outras “práticas” presentes em nossa realidade. De nada vale a existência desse instrumento tão poderoso como é a tributação, com finalidades nobres e múltiplas em nossa sociedade, se, na prática, ele se degrada em seus valores morais e se reduz a ser instrumento de privilégios individuais.

Há países onde a prática generalizada é da evasão tributária, da corrupção em seus órgãos de governo, mas que culturalmente, passaram a aceitar essa condição como “natural”. Nessas condições, a tributação perde sua destinação social, visando ao bem-comum, e volta a se transformar em pilhagem, em instrumento onde os mais fortes ou mais espertos recebem privilégios individuais em detrimento do resto da sociedade. Quebra-se o elo que faz da tributação um instrumento de coesão e de responsabilidade social, de cidadania, de alocação de recursos com finalidade ao desenvolvimento sustentável, de estabilização e autoproteção ao longo dos ciclos econômicos, de distribuição justa de renda. Na ausência dos valores morais, ela se reduz a meio para troca de interesses e benefícios particulares – e dá margem a reação contrária por parte da sociedade, à revolta contra governos, à desobediência civil e tributária generalizada.

Certamente que a prática da evasão não é apenas função da moralidade, mas da própria estrutura econômica de um país, do desenho do sistema tributário e da efetiva aplicação das penalidades contra contribuintes e funcionários públicos, apenas para citar alguns dos fatores mais comuns. Da mesma forma, a evasão tributária não apenas degrada a cultura tributária de uma nação, mas quando generalizada, também afeta a alocação de recursos, a competitividade

---

cultural. Não há costume na natureza. O costume resulta no estabelecimento de um valor para a ação humana, que é criado, conferido pelos próprios homens, na sua relação uns com os outros”.

entre firmas e a equidade do sistema tributário. Ou seja, a evasão acaba por deturpar outras finalidades da tributação, não apenas a arrecadatória. Este assunto é bem sintetizado por Tanzi:

*“ The policy implications of tax evasion would be quite different depending on whether evasion is an individual or a social phenomenon. A single tax evader in a country of honest taxpayers typifies the behavior of just that individual. However, a tax evader in a country where tax evasion is a national sport is a somewhat different phenomenon. Tax evasion has implications for the efficiency of the tax system, for both its horizontal and its vertical equity. It has implications for the efficiency of the tax system and even for the competitive market framework. For example, it is impossible to have pure competition when some of the sellers can evade taxes, while others cannot. In this case the former will be able to undersell the latter. Tax evasion affects the productivity of the tax system reducing the amount of revenue that could be raised given the statutory system. It affects the general attitude of citizens vis-à-vis the government, often building cynicism about the role of the public sector. Often it affects even the statutory system in the sense that the tax laws begin to anticipate the tax evasion by particular groups and try to penalize tax evasion by increasing the tax rates for those particular groups. This often results in increased horizontal inequity since not all the taxpayers in those groups behave like the average.”*

Portanto, a tributação não pode ser dissociada da moralidade como temos visto em muitos países. Não é suficiente ter regime democrático e sistema tributário instituído em lei para que a tributação seja legítima e socialmente aceita. Ela tem, necessariamente, que se coadunar com os valores que a sociedade julga como corretos e bons. Talvez não seja coincidência que as próprias religiões – que pregam valores no âmbito da moralidade – tenham, ao longo da história, se pronunciado quanto a aspectos tributários.

Exemplo recente foi um livro publicado pelos bispos da Inglaterra e País de Gales intitulado “Tributação para o Bem-comum”. A própria igreja pergunta qual o seu papel no debate tributário, e sua resposta é a moralidade. *“Debates about the levels and incidence of taxation are part of the staple diet of political discourse in our society. They are issues on which our political parties will often hold sharply differing views. What is it, then, that a Church might have to add to the debate? The answer is a moral context. What is often missing from debates about taxation is a realisation of what taxation represents in terms of a shared commitment as citizens to building up a society that serves the common good. [...] Rather, it aims to call attention to something that is recognised by all but rarely articulated - that taxation is a sign of social health, and a moral good. Our willingness to pay it is a sign of our solidarity with one another, and of our humanity”*.

Outras culturas, literatura e religiões manifestaram a mesma preocupação com reflexões acerca da natureza moral da tributação. Vivendo em um período conturbado da história chinesa, em uma sociedade traumatizada pela guerra e desordem, Lao-Tzu, velho e sábio, decide ir embora de sua nação. Na fronteira, justamente um oficial da aduana o pára e pergunta-lhe sobre seus ensinamentos. Ele, então, resolve voltar e escreve o Tao-te Ching, clássica obra da literatura chinesa onde faz críticas aos valores sociais de sua época. No que tange à tributação, afirma que “Quando o povo passa fome, isso acontece porque os fortes e poderosos cobram impostos

em demasia: por isso ele passa fome”, frase que reflete a desordem causada quando a tributação passa a ser apropriada pelos “fortes e poderosos” para sua própria ostentação.

## **7. Como Favorecer a Aceitação da Tributação por Parte da Sociedade?**

A partir do arcabouço teórico construído nas seções anteriores, torna-se possível iluminar a reflexão sobre quais meios há para se favorecer a aceitação da tributação por parte da sociedade. É a partir da compreensão abrangente e sistematizada da natureza da tributação e suas finalidades que podemos entender como algo compulsório pode ser aceito e, inclusive, pago voluntariamente pela sociedade.

É fundamental resgatar a noção de tributo como instrumento concedido legitimamente ao Estado, por meio de um contrato social, para a obtenção do bem-comum. É justamente a quebra entre pagamento e benefício direto – que existe na própria definição de tributo, em oposição à noção de preço – que deve ser recomposta ao se caminhar da percepção individual para a percepção social, assumindo-se uma noção compartilhada de responsabilidade coletiva. Para tanto, é fundamental que a sociedade seja partícipe da escolha pública e que seja informada e beneficiária dos bens e serviços concedidos pelo Estado.

Há alguns pontos fundamentais que devem ser encorajados e estar presentes na elaboração da política tributária, de modo que a aceitação do tributo seja mais fácil pela sociedade. Eles estão relacionados com as finalidades e usos da tributação, que foram sistematizadas anteriormente.

Politicamente, é importante que a sociedade tenha noção clara da tributação como um elo legítimo entre governante-governados, e que o Estado respeite este elo dentro das restrições e controle democrático, que a população perceba os tributos como meio para a construção do bem-comum, na qual todos devem participar da sua escolha, monitoramento e benefícios.

Economicamente, o mais importante para facilitar a aceitação social do tributo é comunicar, claramente, por que o sistema tributário está desenhado de determinada forma, qual seu objetivo de longo-prazo, por que determinados setores pagam mais que outros, qual a razão para as isenções e benefícios em vigor, ou o porquê eles estão sendo abolidos, e como essa decisão vai colaborar para o desenvolvimento do país, etc. Isto é, consciente de que o sistema tributário afeta a alocação de recursos, o governo deve comunicar à sociedade por que ele foi desenhado para influenciar a alocação econômica original (neutra na ausência de tributação) em determinado sentido e como ele tem, efetivamente, alcançado seus objetivos. Sem dúvida, por mais que qualquer sistema tributário seja hoje algo complexo e suas variáveis e impactos econômicos difíceis de serem isolados, pelo menos a lógica de suas linhas mestras tem que estar clara, ser coerente com a realidade do país, ter um objetivo em termos de desenvolvimento de longo-prazo, e ser efetivamente comunicada à sociedade.

Socialmente, a questão fundamental é a equidade e a noção de justiça fiscal. Certamente que, na teoria, não há como definir o que é justiça, mas, na prática, cada sociedade sabe e responde quando o sistema tributário passa a ser visto como injusto. A questão da equidade e da justiça não é muito diferente, em termos práticos, do que comentamos acima quanto ao aspecto

econômico. O governo deve ter claro o porquê do custo tributário estar socialmente distribuído de uma determinada forma e o que fazer para torná-lo mais justo ou mais coerente com a distribuição de renda do país. Essas informações devem ser efetivamente comunicadas à sociedade.

Moralmente, a sociedade deve perceber que o sistema tributário é administrado de acordo com os mais altos valores da honestidade, retidão de caráter, integridade e aplicação imparcial das leis. Justamente pelo fato de a tributação referir-se a dinheiro, e dar margem a comportamentos que corrompem os valores mencionados, é uma das áreas do governo que devem pautar-se pelo bom exemplo e pela punição de quaisquer delitos contra o bom uso dos recursos públicos. Por um lado, deve-se demonstrar que a máquina pública relacionada ao trato tributário (administração tributária, legislativo, órgãos formuladores de política, etc.) busca ser isenta de corrupção e aplicação de privilégios particulares, inclusive com permanente monitoramento e aplicação de sanção em relação a funcionários com comportamento comprovadamente faltoso. Por outro lado, esta mesma máquina deve buscar punir comportamentos evasores por parte dos contribuintes com retidão e justiça. Especialmente, deve-se atuar para a redução da informalidade e da sonegação, que em muitos países atingem parcela significativa do produto interno bruto. Deve-se agir e demonstrar que as elites econômicas estão pagando sua quota para o financiamento do bem-comum e que não passam ilesos ao controle tributário. Ademais, a importância da ética deve extravasar para todo o governo, pois a aplicação correta dos recursos públicos, sem desvios, é importante fator para que a sociedade aceite a tributação.

As ações mais importantes para assegurar que essas metas sejam alcançadas são: representatividade, legalidade, restrições ao poder de tributar, transparência, prestação de contas, respeito ao contrato social e sua contínua adequação à realidade, e comunicação social efetiva.

- Representatividade.

Deve-se buscar que a sociedade tenha voto e voz sobre tributação, e que sua representatividade seja legítima. Representatividade em termos de impostos tem sido um clamor histórico e deve ser levada em consideração mesmo atualmente, onde cremos que, por estarmos vivendo em democracias representativas, não há mais o que se pensar a respeito de representatividade. No entanto, certas questões ainda são fundamentais. Primeiro, quando o poder legislativo representa majoritariamente interesses da elite econômica, esta pode acabar escapando da tributação, e aqueles que suportam o ônus tributário acabam sem voz para expressar-se. Citando Brautigam (p.11), "*Taxation has to bite directly to stimulate calls for political change*". Segundo, para que a população tenha voz, é preciso ter consciência tributária e forte noção de cidadania, e aí entra o papel da educação tributária. Não podemos considerar que vivemos em uma democracia plena se grande parte da população não tem consciência de seus deveres e direitos, e sequer tem noção de quais tributos pagam e quanto pagam. Terceiro, se o poder Executivo acaba por legislar em matéria de tributo mediante instrumentos com força de lei, a legitimidade da tributação também diminui.

- Legalidade e Limitações ao Poder de Tributar

A tributação deve basear-se em lei e respeitá-la, mesmo no que se refere às isenções e benefícios tributários. Mas a legalidade vai mais além. Na medida do possível, a lei deve ser simples e com o menor número de exceções possíveis. Isso para favorecer um entendimento amplo da tributação pela sociedade. Ademais, um sistema tributário montado em tratamentos de exceção pode mais facilmente esconder a concessão de privilégios a setores particulares. As leis devem ter estabilidade, evitando-se mudanças constantes, e devem ser claramente comunicadas à população. Outro ponto importante é estabelecer limitações legais ao poder de tributar. Como vimos, o poder de tributar é um dos maiores poderes do Estado e permite que o Estado possa reduzir a poupança, o consumo e o acúmulo de riquezas dos indivíduos. Por ser tão amplo, ele deve ser restringido pela lei, para dar aos indivíduos segurança de até onde o Estado pode ir no uso de seu poder.

- Transparência e Prestação de Contas na Gestão da Coisa Pública

Só existe um modo pelo qual a sociedade pode saber que seus impostos estão sendo efetivamente usados para a construção do bem-comum: pela transparência no trato das informações geridas pelo governo mediante a prestação contínua de contas à população. Neste aspecto, não é importante apenas haver transparência no lado da arrecadação (isto é, deixando-se claro os volumes arrecadados, sua composição por tributo, setor econômico e região, a elaboração de estudos econômicos e estatísticos mostrando-se quem paga e quanto paga, dentre outros), mas também do lado do gasto. Considerando que o tributo não é um fim em si mesmo, mas meio para se executar as outras atribuições do Estado, é importante também ter transparência quanto ao gasto. Onde foram aplicados os recursos arrecadados, em que projeto, em que região, quantos se beneficiaram, quem foram os beneficiados? A relação tributação-gastos é uma das mais importantes para se garantir a aceitação social dos tributos porque, em geral, a população tende a cumprir mais corretamente a obrigação tributária quando está satisfeita com a ação do governo. Quando o gasto é ruim, mal aplicado e mal gerido, a população não vê frutos a partir do imposto que paga, e passa a achar que não vale a pena seu sacrifício para investir em algo que não traz retorno. Apenas a partir dessa prestação de contas, é que o contribuinte pode perceber que o tributo que ele paga está efetivamente comprometido na construção do bem-comum.<sup>23</sup>

- Respeito ao Contrato Social e Adequação à Realidade

A tributação, como um pacto social realizado e votado em determinadas condições históricas, deve ser sempre monitorada para que não perca sua adequação à realidade socioeconômica em vigor. Conforme Schumpeter, “*every tax ideal has got its historical, economic and sociological*

---

<sup>23</sup> Do contrário, a percepção individual torna-se apenas de que “eu pago muito e não recebo nada em troca”. A verdade é que, quanto mais pobre o país e mais concentrada a renda, maior o déficit social e, de fato, os mais ricos pagam para amenizar a miséria – e os contribuintes terão muito pouca percepção de que eles mesmos estão recebendo algo em troca. No Brasil, por exemplo, apesar das classes mais altas pagarem impostos sobre o consumo e sobre a renda, o nível de serviços públicos oferecidos a essas classes são de baixa qualidade – porque têm que ser distribuídos para toda a população. Assim, as classes mais abastadas continuam tendo que pagar educação e saúde privada, por exemplo.

*boundaries*”<sup>24</sup>. Nesse sentido, é fundamental que o governo esteja disposto a analisá-la e revê-la todas as vezes que as leis tributárias não se alinham mais com “o mundo real” e a sociedade passe a clamar por mudanças. Exemplos nesse sentido são muitos. Nas últimas décadas, as principais economias do mundo têm mudado sua estrutura, de intensiva na indústria para intensiva em serviços. No entanto, se a tributação atual – que foi desenhada para um ambiente de produção física e industrial – não se adequar para captar as operações intangíveis vindas da área do serviço, claramente estará havendo uma inadequação entre as leis e a realidade, prejudicando um setor em detrimento de outro. Outro exemplo muito visto diz respeito à tributação de valores nominais em ambientes inflacionários. Muitas vezes o governo, por questão de arrecadação, não reajusta valores presentes nas leis tributárias, apesar da inflação. Entretanto, tributar contribuintes a mais porque o poder de compra se desvalorizou também é uma clara inadequação entre as leis e a realidade econômica do país. Há vários exemplos na quanto aos benefícios fiscais. Muitos deles, concedidos com o argumento de proteção à indústria infante ou a regiões menos desenvolvidas, parecem continuar perpétuos mesmo décadas depois de determinadas indústrias e regiões já terem atingido sua maturidade econômica. São privilégios que não mais se justificam frente à realidade socioeconômica, mas a tributação continua a proteger uns em detrimento de outros. Em resumo, é a inadequação entre a lei tributária e a realidade socioeconômica de um país que gera pressões legítimas por mudanças e reformas. Caso o governo não esteja atento a elas, a percepção de injustiça e a inadequação tributárias irão colaborar para que os tributos não sejam aceitos pela sociedade.

- Comunicação Social Efetiva

Mesmo para os profissionais praticantes, a tributação não é assunto simples em nossos dias. Trata-se de legislação complexa, formada por diversos níveis de leis e regulamentações infra-legais, geralmente com muitas exceções, documentos e prazos de pagamento distintos. Em geral, qualquer ato de uma administração tributária, como o cancelamento de números de registro, ou prorrogação de prazo de entrega de declaração, afeta milhões de contribuintes. Por isso, a política de comunicação em termos de matéria tributária tem que ser cuidadosamente planejada e executada, para informar de forma precisa e dentro de prazo confortável. Evitam-se, assim, erros e omissões involuntárias por parte dos contribuintes e filas desnecessárias nas administrações tributárias. Sem uma efetiva comunicação social, direta, clara e direcionada a cada público-alvo, o cumprimento da obrigação tributária torna-se difícil e custoso. Faz-se necessário que a sociedade esteja informada acerca do sistema tributário, que tenha a correta compreensão da lógica por trás desse emaranhado de leis e regras, que acesse facilmente informações, estatísticas e estudos sobre o desempenho, custo e uso da tributação.

## **8. Como a Administração Tributária pode Favorecer a Aceitação Social dos Tributos?**

A administração tributária é o órgão mediante o qual o Estado aplica e exerce o poder de tributar que foi a ele conferido. Sendo a tributação o elo básico entre governante e governados, a administração tributária é uma instituição com a atribuição clara de exercer um papel de ponte entre o cidadão e o Estado. Indubitavelmente, é um dos órgãos de governo mais complexos

---

<sup>24</sup> Citado por Nerré, p. 288

porque lida diretamente e quase interruptamente com o cidadão, trata de questões tão sensíveis como recursos financeiros que estão sendo extraídos da população, deve oferecer serviços, informar e orientar, mas ao mesmo tempo deve ser rigorosa e punir quando necessário. Poucos órgãos passam tanto tempo a decidir-se quanto ao dilema posto por Maquiavel entre “ser temido ou ser amado”.

Dentro desta complexidade, no entanto, poucos órgãos são tão importantes para o desenvolvimento institucional de longo-prazo de um país como a administração tributária. Brautigam cita que (p. 14): “*Studies of governance repeatedly point to revenue raising as the foundation of state capacity. Kaldor’s 1963 analysis threw a spotlight on the link between state capacity and taxation: ‘No underdeveloped country has the manpower resources or the money to create a high-grade civil service overnight. But it is not sufficiently recognized that the revenue service is the point of entry; if they concentrate on this, they would secure the means for the rest’.*”

Portanto, dentro de sua responsabilidade como instituição clássica de Estado e consciente das múltiplas finalidades dos tributos e de seus efeitos nas mais diversas áreas da sociedade, a administração tributária deve atuar não apenas com a finalidade de arrecadação de curto-prazo, mas de sustentabilidade de financiamento de longo-prazo. Para isto, deve buscar favorecer a aceitação social da tributação, e, apesar de que alguns dos fatores acima elencados que encorajam essa maior aceitação estarem fora de sua competência imediata, há muito que a administração tributária pode fazer, em seu âmbito de atuação, nesse sentido. De que modo, portanto, a administração tributária pode incentivar que a sociedade aceite melhor a tributação, naquilo que é de sua competência?

Para que a sociedade veja a administração tributária como uma instituição de Estado exemplar no cumprimento de suas atribuições e aceite a tributação por confiar nesta instituição:

- pautar-se dentro do estrito princípio da legalidade e não abusar do poder de tributar sob qualquer hipótese;
- onde houver espaço para ato discricionário (e este espaço existe em qualquer organização humana), decidir com base em critérios claros, objetivos e transparentes;
- transmitir claramente a seus funcionários os princípios da honestidade, da retidão de caráter e de urbanidade no tratamento dos contribuintes, e efetivamente monitorar e punir os comportamentos faltosos e corruptos em seu âmbito;
- efetivamente controlar e punir os contribuintes que praticam a evasão, dentro da lei, demonstrando imparcialidade na aplicação das sanções e não tolerando exceções que acabem por prejudicar aqueles honestos e cumpridores do seu dever em função da impunidade dos faltosos;
- agir com eficiência e celeridade em seus atos;
- administrar o sistema tributário com a maior transparência possível, com a divulgação de dados e de informações estatísticas sobre os tributos por ela arrecadados, observados o sigilo fiscal e as informações confidenciais dos cidadãos e contribuintes;
- publicar periodicamente seu relatório de gestão, explicitando as ações realizadas e resultados atingidos.

Para que a sociedade entenda a importância e a finalidade última da tributação e aceite a tributação por compreender a necessidade da construção do bem-comum:

- buscar disseminar e comunicar à sociedade os objetivos do sistema tributário em termos de seus impactos socioeconômicos e seus efeitos sobre o desenvolvimento do país, por meio de estudos, estatísticas, entrevistas, notas de esclarecimento e quaisquer outros meios adequados;
- buscar disseminar e comunicar à sociedade, conjuntamente com a área de governo responsável pelo gasto, onde os tributos estão sendo aplicados, quem estão sendo os maiores beneficiários do investimento público, e qual o controle sobre o gasto que o governo exerce;
- incentivar e patrocinar as atividades de educação fiscal de modo a ensinar aos contribuintes de amanhã a importância da sua contribuição para o financiamento do bem-estar social
- buscar ter diálogo direto com aqueles que atuam na intermediação entre a administração tributária e o contribuinte, como advogados, contadores e consultores, buscando informá-los de alterações na legislação ou em procedimentos administrativos.

## 9. Conclusão

Parece paradoxal falar de aceitação social em relação a algo compulsório. Afinal, é justamente o exercício do poder soberano de tomar os recursos dos indivíduos de forma compulsória que faz da tributação tema tão controverso e complexo em nossa história. Sua aceitação voluntária, portanto, parece só ser possível mediante o respeito e pleno entendimento ao contrato social estabelecido e ao esclarecimento e correta compreensão da finalidade e uso da tributação. Em outras palavras, pelo próprio fato de a tributação ter nascido para dar vida ao bem-comum, sua aceitação social torna-se mais fácil à medida que se estimula na população a noção de construção coletiva e de responsabilidade social.

Nesse sentido, a administração tributária deve atuar de forma proativa, não se colocando apenas como um órgão que arrecada recursos e diminui a capacidade econômica do contribuinte, mas, fundamentalmente, como uma ponte entre a captação do financiamento e a construção do bem-comum, permitindo que a sociedade como um todo possa se desenvolver. Conforme mencionado por Brautigam (p. 10), *“é através de seu papel-chave como o elo que une governante e governado que a tributação dá amparo para representação, prestação de contas, e capacidade estatal. Apesar disto, tributação e arrecadação quase nunca são mencionadas como assuntos relacionados à democracia e governança nos países em desenvolvimento. Uma preocupação com a tributação deveria estar no centro do esforço de desenvolvimento, mas ainda não está”*<sup>25</sup>.

É papel da administração tributária, portanto, especialmente nos países menos avançados, elevar sua missão de arrecadação de recursos para um patamar bem mais amplo, que contemple

---

<sup>25</sup> “Through its key role as the tie that binds the ruler and the ruled, taxation supports representation, accountability, and state capacity. Yet taxation and revenue are rarely mentioned as democracy and governance issues in developing countries. A concern with taxation should be at the core of development efforts, yet it is not.”

as diversas dimensões e finalidades da tributação, seu papel cultural e moral, e sua importância para o alcance do desenvolvimento sustentável. A administração tributária deve zelar, junto aos diversos segmentos da população e aos demais órgãos de governo, para que a tributação possa ser efetivamente percebida como algo que parte da sociedade e retorna – com valor adicionado – à própria sociedade. E, conforme mencionado por Schumpeter, em sua obra clássica *History of Economic Analysis* (1954), “*Nothing shows so clearly the character of a society and of a civilization as does the fiscal policy that its political sector adopts.*”<sup>26</sup>

## 10. Bibliografia

Bird, Richard (1992) *A Primer on Taxation and Development in Tax Policy and Development*, John Hopkins University Press

Brautigam, Deborah (2002) *Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance*, IDS Bulletin 33(3)

Brooks, Neil, *The Logic, Policy and Politics of Tax Law: An Overview*

Everson, Stephen (1993) *Introduction in Aristotle – The Politics*, Cambridge University Press

Goode, Richard (1984) *Taxation: A General Discussion in Government Finance in Developing Countries*, p. 75, The Brookings Institution

Hamilton, Alexander – *The Federalist Papers* (internet)

Keyssar, Alexander (2000) *The Right to Vote: The Contested History of Democracy in the United States*, Basic Books

Mansfield, Harvey (1998) *Introdução e Tradução, The Prince – Niccolò Machiavelli*, University of Chicago Press

Nerré, Birger (2001) *The Concept of Tax Culture*, NTA Proceedings

Rios, Terezinha A. (1993) *Ética e Competência*, Cortez Editora

Stiglitz, Joseph (2000) *Economics of the Public Sector*, 3rd Ed., Norton

Tanzi, Vito (2000) *A Primer on Tax Evasion in Policies, Institution and the Dark Side of Economics*, Edward Elgar

Thorpe, Scott (2000) *Pense como Einstein*, Cultrix-Amana Key

Wilhelm, Richard (1978) *Tao-te King – Lao-Tzu*, Editora Pensamento

---

<sup>26</sup> Nota de Tradução: “Nada demonstra tão claramente o caráter de uma sociedade e de uma civilização quanto a política fiscal que o seu setor público adota”.