

TRIBUTAÇÃO - UM INSTRUMENTO PARA A ORDEM SOCIAL

Carlos Otávio F. de ALMEIDA*

RESUMO

O presente artigo tem por finalidade precípua demonstrar a importância do tributo como ferramenta para a implementação de políticas públicas. São abordados aspectos gerais da tributação, sua importância para governos e indivíduos, e as funções desses últimos na execução de políticas públicas. A tributação é também vista sob o enfoque da coesão social; analisados os conceitos opostos de sociedade eunômica, onde impera a moralidade social; e de anomia, cuja característica é o fracasso da sociedade por falta de solidariedade. Casos bem-sucedidos da experiência tributária norte-americana são trazidos à baila, como base para a reflexão teórica. O artigo conclui que a tributação pode ser um meio eficaz para desenvolver políticas sociais estáveis, onde justiça e equidade sejam pilares da boa ordem social.

Palavras-chave: tributação, política pública, ordem social.

ABSTRACT

This article has the goal of demonstrating the importance of the tax as a tool to run public policies. It addresses general aspects of taxation, its importance to government and individuals, and its functions within public policy theory. It analyzes, under a tax approach, concepts such as eunomics, which results in a theoretical fair society; and anomie, which occurs because of lack of reciprocity. Successful U.S. tax cases are also brought comparatively. Concluding, taxation should be a good mean to develop a stable social policy, where the most adequate way to assess revenues is not always the easiest. Fairness and equity ought to be the guiding stars in order to achieve good social order, the same practiced by the eunomic society.

Keywords: *taxation, public policy, social order.*

INTRODUÇÃO

A implementação de políticas públicas exige amplo conhecimento de temas vitais à sociedade, que

se graduam diferentemente em uma escala de necessidades reais. Assim, é preciso correlacionar os recursos disponíveis ao grau de necessidade de itens como seguridade social, educação, transportes e outros do

(*) O autor é assessor econômico do Gabinete do Secretário de Economia e Planejamento do Estado de São Paulo, Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Mestre em Direito Tributário pela University of Florida – Levin College of Law e Bacharel em Ciências Navais pela Escola Naval.

gênero. Indivíduos e governo costumam olhar-se mutuamente, na expectativa de que a outra parte esteja cumprindo com suas incumbências, esquecendo-se, tantas vezes, de se concentrarem nas suas próprias obrigações. Se, por um lado, espera-se que o governo execute planos eficazes que visem ao benefício da sociedade – uma de suas atribuições numa democracia, por outro, cada cidadão também possui deveres individuais, que, uma vez cumpridos, impulsionam a sociedade ao progresso.

Reciprocidade, como defendido por Lon Fuller,¹ é o fundamento das obrigações morais. Para sua realização plena é preciso haver igualdade de trocas, reversibilidade de funções e comprometimento voluntário. Esta a idéia que servirá de diretriz principal para a presente análise.

A despeito de outras nobres funções governamentais, nosso escopo residirá nos aspectos gerais da tributação, não apenas justificando sua importância bipolar – para governo e cidadãos, mas, principalmente, conformando seu papel à teoria da política pública.

Serão analisados os princípios da ordem social e a relação entre meios e fins, sem que se perca de vista conceitos sociais básicos como justiça e equidade. Seria a tributação um fim ou um meio nas mãos do governo? Sendo um fim, quais meios devem ser utilizados para que as metas sejam alcançadas? Sendo um meio, qual o fim esperado?

Outro ponto a ser abordado é a relação entre cidadãos e governo dentro de um contexto social-tributário. Espera-se que os cidadãos cumpram com suas obrigações tributárias, enquanto que do governo, espera-se a contraprestação. Quais as conseqüências para o caso de os cidadãos (ou o governo) não cumprirem com o papel que deles se espera? Por que deveria o governo forçar o cumprimento da obrigação fiscal?

1. A TRIBUTAÇÃO EM SOCIEDADES EUNÔMICAS

1.1 É a Tributação um Fim ou um Meio?

Se para a morte não há remédio, como prega a sabedoria popular, o mesmo não ocorre com a tributação.

Enquanto a primeira é um fato certo, a última pode ser reduzida ou até eliminada em virtude da elisão fiscal – planejamento tributário eficaz e estritamente legal; ou mesmo em razão da evasão fiscal, que prejudica toda a sociedade de forma espúria.

Por não existir quem goste de pagar tributos, eles se revestem de caráter compulsório, obrigando os cidadãos a cumprir com a legislação que lhes serve de base.² Mas, serão os tributos realmente úteis à sociedade pagadora? Ninguém discorda de que o governo precisa de recursos para implementar seus planos (e cumprir suas promessas eleitorais), porém o que se argumenta é se as autoridades estão gerindo da melhor forma possível os recursos arrecadados. Em outras palavras, seria amplamente desejável que o sistema tributário funcionasse baseado nas *eunomics*,³ ou eunomia, a qual está interessada não em uma ordem social qualquer, mas em uma que seja justa, imparcial, exeqüível, eficaz e acima de tudo, que respeite a dignidade humana.⁴

Em uma sociedade eunômica, o sistema tributário apresenta caráter híbrido, podendo ser meio e fim simultaneamente. Meio, quando os tributos são vistos como ferramenta para a implementação de políticas públicas; fim, quando os recursos disponíveis ao sistema tributário – incluindo pessoal, materiais, imóveis, equipamentos e até a legislação pertinente – movimentam-se para gerar ingresso nos cofres públicos.

Este caráter híbrido (fim e meio) dos tributos parece conflitar com o Utilitarismo de John Stuart Mill, para quem é necessário, inicialmente, definir o fim a ser perseguido e só então procurar os meios. A despeito da polêmica surgida pela sua afirmação no meio acadêmico, seria difícil aplicar tal conceito nesse cenário tributo-meio-fim. Enquanto se detém nas finalidades sociais, o governo precisa dedicar-se, concomitantemente, aos meios para atingi-las, quais sejam, os tributos. Todavia, um segundo processo coexiste, onde o governo tem de estar focado nos tributos como fim, coordenando seus próprios meios para ser exitoso.

Resta ainda outro ponto a saber: quais os fins sociais mais importantes dentre aqueles provenientes dos tributos-meio? Ao definir seus vários fins

⁽¹⁾ Lon L. Fuller, "American Legal Philosophy at Mid-Century: A Review of Edwin W. Paterson's Jurisprudence: Men and Ideas of the Law." *Journal of Legal Education* 6, nº 4 (1954):477.

⁽²⁾ Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, art. 3º.

⁽³⁾ *Eunomics*, ou *Eunomia*, foi definida por Lon Fuller como a ciência, teoria, ou estudo da boa ordem e dos planos sociais exeqüíveis. (Lon L. Fuller, "American Legal Philosophy at Mid-Century: A Review of Edwin W. Paterson's Jurisprudence: Men and Ideas of the Law." *Journal of Legal Education* 6, no. 4 (1954):477.

⁽⁴⁾ Lon L. Fuller, *The Principles of Social Order*. Keneth Winston ed. 1981.

inicialmente, o governo deve arranjá-los em ordem hierárquica como pregado por outro notável utilitarista, Jeremy Bentham. Contudo, tal hierarquização está longe de ser uma unanimidade. Lon Fuller defende que, mesmo considerando um fim “A” mais importante do que um fim “B”, é muito difícil mensurar o quanto “A” seria “mais imprescindível” do que “B”. Ante o conflito de ambos os fins, uma pequena satisfação de “A” seria de fato preferível à plena satisfação de “B”? Portanto, este enfoque direciona a análise à questão dos meios disponíveis ao invés das prioridades, à medida que não há conhecimento suficiente para mensurar o custo do sacrifício dos outros fins, apenas para satisfazer “A” e “B”.

1.2 Tributar a Renda ou o Consumo?

Um outro fim a ser perseguido utilizando o tributo-meio é definir a melhor maneira de tributar a sociedade. Embora recentemente os países venham adotando a tributação sobre o consumo, nenhum país mudou seu sistema tributário inteiramente para uma base apenas sobre o consumo em detrimento da renda. Comumente, os países aplicam ambos os sistemas, tributando renda e consumo simultaneamente. Qual estaria em maior conformidade com uma sociedade eunômica?

Provavelmente, o primeiro argumento em defesa da tributação sobre o consumo fora escrito há aproximados 350 anos, por Thomas Hobbes:

“...the Equality of Imposition consisteth rather in the Equality of that which is consumed, than of the riches of the persons that consume the same.”⁵

“... A Equidade da Imposição consistiria preferencialmente na Equidade do que é consumido, ao invés de recair sobre a riqueza das pessoas que consomem o mesmo bem”.

(Tradução livre)

O pensamento de Hobbes afirma que cada cidadão seria tributado proporcionalmente aos benefícios inerentes às suas aquisições. Para ele seria injusto tributar a parcela da sociedade que trabalhou arduamente e economizou os frutos consumindo pouco em valores maiores do que aqueles que, mesmo não ganhando muito, gastam toda sua riqueza “curtindo a vida”.⁶

Simplicidade é outro argumento favorável à tributação do consumo. Medir a renda com exatidão é muito mais difícil do que medir o consumo. Nos Estados Unidos, por exemplo, o *IRS - Internal Revenue Service*⁷ - gasta grande volume de recursos apenas para fazer funcionar a sistemática do imposto de renda, o que significa calcular receitas e deduções pessoais a fim de arrecadar o imposto. Estudos a respeito dos custos para gerir o imposto de renda dos EUA têm produzido diferentes resultados, porém, apenas a título ilustrativo, Arthur D. Little afirma que tais custos somaram US\$ 159 bilhões em 1985, o que representava, na época, 24,4% do total das receitas auferidas.⁸

Além de justiça e simplicidade, Gilbert Metcalf⁹ ainda destaca outro argumento pró-consumo: eficiência. Observando a definição de renda de Haig-Simons torna-se mais fácil compreender a razão que leva Metcalf à crença de que tributos sobre o consumo sejam mais eficientes do que os incidentes sobre a renda. A Renda (R) corresponde ao Consumo (C) somado à Poupança (P), ou $R=C+P$. A poupança está fora do escopo dos impostos sobre consumo (todavia integra a base de cálculo para efeito do imposto de renda) e tal exclusão estimula o crescimento econômico, uma vez que há um decréscimo na tributação real do capital.

1.3 Progressividade versus Regressividade

Regra geral, o governo está sempre em busca de aumentar a arrecadação tributária, o que se justifica, em grande parte, pela necessidade de sustentar o bem-estar social, o qual, por sua vez, exige crescentes volumes de recursos a cada ano, a fim de alcançar suas variadas metas.¹⁰

⁽⁵⁾ Thomas Hobbes, *Leviathan*. New York: Penguin Books, (1651).

⁽⁶⁾ Tal situação nos remete à famosa fábula “A Cigarra e a Formiga” (Esopo), levando-nos ao palpite de que provavelmente Hobbes aplicaria à cigarra maiores alíquotas do que às formigas.

⁽⁷⁾ Órgão similar à nossa Secretaria da Receita Federal.

⁽⁸⁾ Robert E. Hall & Alvin Rabushka. *The Flat Tax*. Second edition. Hoover Press. p.7.

⁽⁹⁾ Gilbert Metcalf, *Value Added Taxation: A Tax Whose Time Has Come?* *Journal of Economic Perspectives* 9 (1995): 121-40.

⁽¹⁰⁾ No passado, muitas vezes, tais metas foram responsabilidade dos indivíduos, porém, atualmente, sobrecarregam o Estado, estimulando a criação dos mais variados mecanismos capazes de aumentar a arrecadação tributária, como ensina o Prof. Robert Moffat, in *Democracy and Socialism: Freedom and Equality in the Welfare State*, in *Contemporary Conceptions of Law* 307-22. P. Trappe ed. 1983.

Por vezes, o governo cambia seu foco principal das políticas públicas para as receitas tributárias. Dependendo diretamente dos tributos para alcançar as expectativas de arrecadação, o governo esquece-se da reciprocidade para com a sociedade, destruindo o ambiente econômico ideal. Justiça e equidade afastam-se das rotinas administrativo-fiscais, independente do fato de contribuintes mais poderosos, em alguns casos, pagarem efetivamente menos tributos do que cidadãos comuns.

O bom-senso alerta que pessoas (físicas ou jurídicas) com maiores condições de pagar tributos devem fazê-lo na prática. É esta a realidade nos sistemas tributários progressivos, fundamentados que são no princípio da capacidade contributiva.¹¹ Entretanto, há sistemas que se baseiam no “princípio da obviedade das fontes”, qual seja, quanto mais fácil for a tarefa arrecadatória, maiores serão os valores efetivamente colhidos destas fontes, sem que haja (ou quase) esforços na direção das fontes menos óbvias. Por exemplo, no Brasil, os assalariados têm seus impostos de renda retidos na fonte do pagamento, antes mesmo de receberem seus salários, que já vêm decrescidos do valor daquele imposto. Em contrapartida, profissionais autônomos podem facilmente mascarar suas receitas reais. Em muitas ocasiões, estes percebem vencimentos superiores aos primeiros, porém são menos tributados em virtude da dificuldade do fisco em apurar suas rendas com exatidão. Estará esta situação em consonância com a boa ordem social?

A implementação da progressividade é tarefa árdua mesmo para países desenvolvidos. O governo Bush tem um plano audacioso de redução dos tributos, levado a efeito através de cortes anuais.¹² Dos cortes previstos para 2003, um-terço recairiam sobre os 1% mais ricos da sociedade norte-americana; 50% aproximadamente, sobre os ricos em geral; enquanto que apenas 8% daquele total recairiam sobre os 60% de mais baixa renda. As grandes corporações têm sido

beneficiadas não somente por causa dos cortes diretos em suas bases de cálculo, mas também por causa do *tax sheltering*.¹³ Há ainda a intenção de eliminar a maioria dos impostos sobre os dividendos corporativos.

Os resultados dessa política já podem ser sentidos. O jornal *The New York Times* publicou recentemente que 60% das empresas americanas não pagaram tributos federais no período compreendido entre 1996 e 2000.¹⁴ Se as poderosas companhias americanas não estão pagando tributos, quem, então, os está pagando? A classe assalariada está suportando a carga tributária desproporcionalmente, malferindo o desejável sistema tributário progressivo.¹⁵

Sob a óptica dos impostos sobre o consumo, a progressividade também é um assunto por demais complexo. Especificamente o IVA – imposto sobre valor agregado – tem sido apontado como um imposto regressivo.¹⁶ Considerando uma única alíquota a ser aplicada, famílias de baixa renda sustentam uma maior proporção consumo/renda do que as famílias de classe alta, o que acarreta um ônus tributário superior a ser suportado. Por outro lado, a inserção de várias alíquotas, como no Brasil, prejudica a simplicidade e a eficiência do tributo. Ademais, com tantas alíquotas perde-se a lógica da seletividade, que deve basear-se na essencialidade do produto.

Mesmo o tratamento fiscal privilegiado – alíquota menor, base de cálculo reduzida ou isenção – não parece ser medida eficaz contra a regressividade do IVA, já que a redistribuição da renda é apenas parcial. De fato, esses subsídios do governo não atingem integralmente os necessitados, mas fluem para beneficiar os contribuintes em melhor situação econômica.

Supondo dois grupos - ricos e pobres - e duas mercadorias - A e B, onde o grupo rico tem 80% de toda a renda existente e gasta 90% dela na aquisição do bem A e 10% na compra de B. O grupo pobre somente

(11) Constituição Federal 1988, artigo 145, §1º.

(12) Robert McIntyre, Director of Citizens for Tax Justice. A Taxing Problem – *Diminishing Progressivity in the U.S. Tax System*. Multinational Monitor, May 2003, disponível em <http://thirdworldtraveler.com/Tax_page/Taxing_Problem.html>.

(13) *Tax shelter* são investimentos realizados para diferir ou evitar o pagamento de impostos. (Durval de Noronha Goyos Jr., Dicionário Jurídico Noronha, Observador Legal, 5ª edição, 2003, p.319)

(14) The New York Times, April 5th, 2004.

(15) Há quem sustente nos EUA, os adeptos da chamada Teoria Integracionista, que toda a tributação deve ser suportada pelos indivíduos, sobre quem deve ser aplicado o conceito de equidade. Para estes, os lucros distribuídos pelas *corporations* seriam tributados duas vezes; uma na esfera de pessoa jurídica, quando a empresa recolhe o imposto sobre a renda da pessoa jurídica; e outra na esfera dos indivíduos, quando estes recebem os dividendos provenientes das empresas e sofrem a tributação do imposto sobre a renda de pessoas físicas. Para maiores detalhes, vide: Musgrave, Richard A. & Musgrave, Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, 4ª ed., 1984, p.386-387.

(16) No Brasil temos o ICMS e o IPI como exemplos de IVA.

consome B . A fim de subsidiar a compra do bem B pelo grupo pobre, o governo deve tributar somente o bem A à alíquota t . Assim, a valoração do subsídio será medida por s , correspondente a uma porcentagem da renda do grupo pobre. A parcela da renda total a ser gasta em A seria wA ; enquanto que a parcela da renda total a ser gasta em B , seria wB . Assim, $wA=0.72$ (90% de 80%), e $wB=0.28$ (ricos: 10% de 80% = 0.08; pobres: 100% de 20% = 0.20, donde wB seria $0.20+0.08=0.28$). Um orçamento equilibrado do governo deveria ter $swB=twA$. Logo, calculando o *quantum* de renda que poderia ser redistribuído $s=t(wA/wB)$ e, conseqüentemente, $s=2.57t$, o que representa um estímulo de 257% do que é tributado dos compradores de A (os ricos), a ser transferido aos compradores do bem B . Contudo, os ricos também compram o bem B e, por isso, também se beneficiam da própria renda que deveria estar sendo repassada aos pobres. Em outras palavras, a pequena porção da renda dos ricos gasta no bem B absorve boa parte do subsídio financiado pelos tributos pagos por eles.

Se o grupo rico tiver 70% de toda a renda e gastar 50% em cada bem, assumindo todas as prévias condições (descritas no parágrafo anterior), $wA=0.35$ (50% de 70%) e $wB=0.65$ (ricos: 0.35; pobres: 100% de 30% = 0.30). Assim, $s=0.54t$, o que significa que o estímulo aos compradores de B representa apenas 54% do que for tributado ao grupo dos ricos. De fato, a influência final no subsídio decresceu por causa da maior aquisição de B pelos ricos, o que significa que se beneficiaram ainda mais do que no exemplo anterior.¹⁷

Uma pesquisa sobre alimentos realizada nos EUA, pelo Department of Labor's Consumer Expenditure (CES),¹⁸ demonstra que, em 1994, os 20% mais pobres despenderam US\$ 2.488,00 em alimentação, enquanto que os 20% mais ricos gastaram US\$ 7.353,00. Adotando a alíquota zero para todos os alimentos, os primeiros 20% teriam uma redução de US\$ 248,80 em seus tributos. Já os ricos seriam poupados em US\$ 735,30.¹⁹ Claramente, pode-se comprovar que as pessoas de mais alta renda seriam mais beneficiadas do que as mais pobres, de forma que a conclusão a que se chega é que o governo estaria subsidiando o grupo errado.

2. INDIVÍDUO E GOVERNO

2.1 Elisão Fiscal versus Evasão Fiscal

Do ponto de vista do contribuinte, os tributos sempre são (e serão) altos. Para os que desejam minorar a carga tributária há a opção por um dos seguintes grupos: o da elisão fiscal, composto por quem realiza o planejamento fiscal, visando reduzir ou eliminar a tributação, através de uma extensiva lista de mecanismos legais; e outro da evasão fiscal, cujos praticantes agem ilegalmente, fraudando o sistema tributário em busca de vantagens.

Ambas as práticas para diminuir as responsabilidades fiscais ficarão às custas de outros segmentos da sociedade, posto que o governo dificilmente estaria disposto a perder receitas. Ora, se o nível de arrecadação continua o mesmo e há pessoas fraudando o sistema, é óbvio que alguém tem de estar pagando mais. Nesse ambiente, o desenvolvimento de uma sociedade saudável (eunômica) parece impossível. Um dos fatores cruciais é a ausência de reciprocidade, não apenas entre sociedade e governo, mas entre diferentes membros (indivíduos ou empresas) da própria sociedade.

À parte o aspecto legal da elisão fiscal, há que se considerar sua implicação moral no contexto do sistema tributário vigente. Fundamental lembrar que planejamento tributário exige a disponibilidade de profissionais do setor. Comumente, os contribuintes de baixa renda não têm meios de contratar advogados e contadores para examinar a legislação tributária, à caça de brechas que lhes protejam a renda da imposição fiscal. Destarte, há uma variável de cunho social na prática da elisão fiscal.

Uma estranha contradição é o governo ter de despendar muitos dos recursos que foram arrecadados, exatamente para arrecadar mais tributos. Este é um problema de âmbito mundial e mais seriamente percebido nos países em desenvolvimento, onde a amplitude entre as famílias de mais alta e de mais baixa renda é maior do que nos países desenvolvidos. Naqueles países, os mais pobres necessitam mais dos programas sociais do governo - que sangra parte do que arrecada na busca por mais arrecadação - do que nos últimos, onde a classe baixa tem maior acesso e disponibilidade de bens públicos. Uma alternativa de redução deste problema

⁽¹⁷⁾ Ebrill, Keen, Bodin and Summers. *The Modern VAT*. International Monetary Fund. 2001. p. 77.

⁽¹⁸⁾ David G. Raboy. *Consumption Tax preferential Treatment: Poor Cure for Regressivity*. 72 Tax Notes 901.

⁽¹⁹⁾ Considerando vigente nos EUA a alíquota de 10% sobre os produtos do gênero alimentício.

seria o respeito ao princípio da simplicidade,²⁰ que ensejaria um sistema tributário de fácil entendimento para o contribuinte, e de fácil arrecadação e fiscalização para o Estado, reduzindo os gastos com a máquina arrecadatória. No Brasil, lamentavelmente, temos, ao contrário, um sistema tributário vasto e complexo.

O incremento da arrecadação tributária decorre da interdependência entre indivíduos e governo, e do respectivo crescimento do estado do bem-estar social, o qual assumiu funções previamente executadas pelos próprios membros da sociedade. Prosperidade e individualismo aumentaram no mesmo passo, ameaçando a sociedade moderna pela redução da solidariedade social. Ambos, a prosperidade e o individualismo, são fatores significativos da elisão e da evasão fiscal.

Emile Durkheim previu o colapso da sociedade, ao que definiu como anomia,²¹ baseado na perda de solidariedade e, por via de consequência, da coesão social. Como poderia a sociedade construir coesão social sem a consciência coletiva, ou, em outros termos, moralidade de uma sociedade?²² Juntas, a elisão e a evasão fiscal produzem um resultado duplo: cidadãos que pagam corretamente os tributos são postos em situações injustas; ao mesmo tempo, o governo tem de aumentar os custos administrativos para buscar as receitas necessárias ao cumprimento do orçamento. Anomia pode vir a ser o resultado final desse cenário.

2.2. O Cumprimento da Obrigação Tributária – O Exemplo dos EUA

Faz-se mister criar e aplicar um conjunto de regras para a proteção do sistema tributário, a fim de que o contribuinte seja desestimulado de eventual prática evasiva, o que poderia levá-lo a consequências criminais, como preconizado por John S. Mill em seu “*The Harm Principle*”.²³ Inobstante o fato do *Internal Revenue Service* – a Receita Federal dos EUA – admitir

qualquer tentativa legal de aliviar a carga tributária, há dois modos de determinar se um plano de elisão fiscal corresponde, na realidade, à evasão ilegal conforme definido pelo governo dos EUA: uma auditoria completa na busca de fraudes ou uma investigação criminal.²⁴ Dá-se a evasão fiscal quando se constata a evasão parcial ou total do pagamento do tributo ou sua tentativa, e o dolo.

Audidores fiscais desenvolvem auditorias no âmbito administrativo-civil e, no caso de indícios seguros de fraude, o processo deve seguir para a Divisão de Investigação Criminal do IRS, que geralmente designa um *special agent* – agente especial – para conduzir as investigações criminais.

A missão primeira da Divisão de Investigação Criminal é a acusação, a condenação e a prisão de indivíduos que violaram a norma tributária-penal. O valor monetário de uma violação de tal natureza tem relação direta com o período de encarceramento.

Dados estatísticos divulgados pelo IRS mostram que o trabalho da Divisão de Investigação Criminal tem impacto positivo sobre a sociedade dos EUA. A média anual de investigações foi inferior a quatro mil por ano, com índice de reclusão de 84%, em 2003 e 2004.²⁵ Estes dados justificam o porquê do número tão reduzido de investigações para um país rico e de dimensões continentais. De fato, há um forte fator de desestímulo à fraude, já que a punição é bastante provável.

Uma das principais políticas para o cumprimento da obrigação fiscal, implementada pelo governo dos EUA, tem sido a busca de pessoas em posições de destaque e a respectiva publicidade do caso. Tal estratégia, baseada na repercussão de casos dessa natureza, tem conseguido êxito sobre a sociedade, no tocante ao cumprimento de suas obrigações fiscais.²⁶

A estrutura americana tem se mostrado eficaz e, respeitadas as diferenças de toda ordem, sejam culturais,

(20) Sistema tributário ideal é aquele que respeita a equidade, a progressividade, a neutralidade e a simplicidade, como ensinam Giambiagi, Fábio e Além, Ana Cláudia in *Finanças Públicas – Teoria e Prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 1999, pp.33-34.

(21) Anomia é a destruição da sociedade pela perda da força moral e, conseqüentemente, da ausência de imposição legal. Ela foi definida na obra de Durkheim denominada “Suicide”.

(22) Robert C. L. Moffat. Incivility Everywhere! Trabalho revisado para a Conferência de Amintaphil, Montreal, 24 September, 1998.

(23) The Harm Principle afirma que a única justificativa para o exercício legítimo da força sobre qualquer membro de uma sociedade civilizada, contra sua vontade, dá-se quando a aplicação da mesma visa a prevenir danos a outrem.

(24) Internal Revenue Code (Código Tributário dos EUA), Section 7201.

(25) Disponível em <http://irs.gov/compliance/enforcement/article/0,,id=107484,00.html>. Acesso em 15 de abril de 2005.

(26) Dennis L. Perez & Nathan J. Hochman. How the IRS Distinguishes Civil and Criminal Tax Fraud.2003.

políticas, sociais etc., o exemplo americano tem algo a nos ensinar, caso desejemos elevar os níveis de reciprocidade social, o que traz o benefício de afastar, definitivamente, a anomia.

3. CONCLUSÃO

Embora seja interesse das nações ter um sistema tributário eficaz, é provável que a justiça jamais seja alcançada observando-se, hermeticamente, o direito tributário. Metas sociais precisam ser buscadas e, mais do que isso, devem ser atingidas. De outra forma, muitos países poderiam sucumbir para um estado de anomia, ou seja, simplesmente fracassar.

A tributação como instrumento para a ordem social exige maior cooperação do governo e dos contribuintes. Políticas fiscais eficazes, estímulo da conscientização civil e responsabilidade na gestão pública são apenas alguns poucos exemplos de ação do governo. Por parte dos contribuintes é crucial manter a reciprocidade com o contribuinte ao lado - seja empresa ou indivíduo - e com o governo, donde resultará a coesão social em benefício dos menos favorecidos. Faz-se apropriado o pensamento de Rawls, cujo princípio afirma que as diferenças de tratamento podem ser toleradas, mas somente na extensão do auxílio que venham trazer às pessoas menos favorecidas.²⁷

Em suma, a tributação pode ser um meio eficaz para desenvolver uma política social estável, onde o modo mais adequado de arrecadar os tributos nem sempre corresponde ao mais fácil. É este o passo inicial na busca da reciprocidade, farol a ditar os rumos que conduzem à boa ordem social, a mesma da sociedade eunômica.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL. **Código tributário nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

EBRILL, Liam *et al.* **The modern VAT**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2001.

E.U.A. **Internal revenue code**, vol.2. Chicago: CCH Inc.2003.

FULLER, Lon L. **The principles os social order**. [S.L.]: Keneth Winston, 1981.

_____. American legal philosophy at mid-century: A review of Edwin W. Paterson's jurisprudence: Men and ideas of the law. **Journal of Legal Education**, n. 4, p.6, 1954.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas – teoria e prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GOYOS JR., Durval de Noronha. **Dicionário jurídico Noronha**. Observador Legal, 5 ed. 2003.

HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. **The flat tax**. 2 ed. Hoover Press, 1997.

HOBBS, Thomas. **Leviathan**. New York: Penguin Books, 1951.

McINTYRE, Robert. **A taxing problem – diminishing progressivity in the U.S. tax system**. Multinational Monitor, May 2003. Disponível em <http://thirdworldtraveler.com/Tax_page/Taxing_Problem.html>. Acesso em 18 abr. 2005.

METCALF, Gilbert. Value added taxation: a tax whose time has come? **Journal of Economic Perspectives**, n. 9, pp. 121-40, 1995.

MOFFAT, Robert. Democracy and socialism: freedom and equality in the welfare state. In: **Contemporary conceptions of law**, P. Trappe, 1983.

_____. **Incivility everywhere!** In: CONFÉRENCIA DE AMINTAPHIL, 1998, Montreal. **Anais...** Montreal.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. McGraw-Hill, 4 ed., 1984.

PEREZ, Dennis L.; HOCHMAN, Nathan J. How the IRS distinguishes civil and criminal tax fraud. **Los Angeles Lawyer**, Los Angeles, p. 12-18, Oct. 2003. Disponível em: <<http://www.lacba.org/Files/LAL/Vol26No7/1442.pdf>>. Acesso em 20 maio 2005.

RABOY, David G. Consumption tax preferential treatment: poor cure for regressivity. **Tax Notes**, v. 72, p. 901, Aug. 1996.

⁽²⁷⁾ John Rawls. A Theory of Justice. 1971.