

A LUTA CONTRA A FRAUDE FISCAL

Os meios preventivos contra a fraude¹

(3.º estudo)

CAMILLE ROSIER

Prof. de Legislação Financeira e Fiscal
em Paris e Angers

SUMÁRIO: *As repercussões da fraude fiscal — As condições ótimas da luta contra a fraude fiscal — Medidas preventivas contra os defraudadores — Informações fornecidas pelos contribuintes — As afirmações de sinceridade e os juramentos fiscais — A organização adequada e interna das administrações fiscais — A conclusão de acordos internacionais de assistência mútua — Outras medidas preventivas gerais — A publicação urgente das leis fiscais — A publicidade das declarações fiscais — O alcance civil das declarações fiscais — O controle das agências fiscais — A educação fiscal dos contribuintes — A restrição do segredo profissional — Os sistemas de prova em matéria de fraude.*

* Legal ou ilícita, contábil, jurídica, tecnológica ou material, a fraude fiscal, sob tôdas as suas formas e em qualquer país, deve ser combatida o mais possível.

§ 1.º AS REPERCUSSÕES DA FRAUDE FISCAL

As razões desta luta são fáceis de adivinhar: a fraude é, com efeito, desastrosa para o fisco e para os contribuintes.

Para o Erário Público: a) A fraude arrebatada ao Erário *uma parte de suas receitas financeiras; o deficit* (menor-valia) difícil de

1 Consultar: Camille Rosier: *La fiscalité française devant l'opinion publique* (1940) — *L'impôt* (1936) — *Tous nos impôts* (1925) — *Traité de législation fiscale* (1925) — *Fiscalité de guerre et impôt de solidarité* (1945) — *La vie fiscale de l'entreprise* (1949), etc.

* NOTA DA RED.: Tradução de Guilherme Augusto dos Anjos, do *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Os 1.º e 2.º estudos foram publicados nos vols. 23 e 24 da *Revista de Direito Administrativo*.

precisar representa certamente mais de 40% em média; de fato êle é mais elevado, por exemplo, quando se trata de taxaço dos agricultores, das profissões liberais, e mais reduzido quando se trata de assalariados, etc.

A fraude acarreta, além disso, aos objetivos do Parlamento modificações importantes, porquanto os contribuintes que suportam, em definitivo, tal ou qual contribuição, não são aquêles que as Assembléias parlamentares haviam visado; assim também acontece quando estas últimas têm a pretensão de fixar a contribuição de cada categoria social (proprietários de imóveis, agricultores, comerciantes, etc.) conforme a composição da renda ou do capital nacional. A fraude leva também o fisco, justamente inquieto com as arrecadações deficitárias, a propor ao Parlamento e a fazer com que êste vote aumento de taxas às vêzes excessivos, sanções demasiado severas, investigações domiciliares abusivas, informações múltiplas sôbre os recursos dos contribuintes.

A fraude generalizada cria entre os agentes do fisco um estado de espírito "fiscal", isto é, leva-os a considerar todos os contribuintes como contraventores de leis e de impostos, fazendo nascer um clima de suspeita.

A fraude complica a tarefa das Administrações fiscais, obrigando-as a criar novos funcionários para controlar as declarações fiscais, as estimativas, as avaliações — para efetuar sindicância externas e inquéritos *in loco* — para fazer funcionar comissões de conciliação e comissões paritárias — para redigir relatórios e defender os seus interesses perante os tribunais, etc.

Para os contribuintes: a) Se os inconvenientes da fraude fiscal são indiscutíveis para o Tesouro, não são menos certos para os contribuintes, fraudulentos ou honestos.

Incita-os às simulações, às dissimulações, às combinações contábeis duvidosas, às duplas contabilidades, etc... Desmoraliza os contribuintes, arrebatando-lhes tôdas as razões em suas relações com o Erário Público; faz com que os contratos se apresentem sob um aspecto inexato e falacioso; provoca o aparecimento de escritas comerciais inexatas às mais das vêzes, quando não são redigidas unicamente *ad usum fisci*, para servir de correspondência fictícia, subterfúgios, etc.

A fraude faz surgir os "escritórios fiscais" mais discutíveis, as "escolas de contribuintes" onde os contribuintes que, faltos de imaginação e sem recorrerem a conselhos fiscais sérios e conscienciosos, vão buscar, mediante retribuição, idéias para lutar contra o fisco e disfarçar a sua verdadeira situação fiscal.

A fraude falseia, além disso, para os contribuintes, as condições da concorrência; coloca, com efeito, os contribuintes escrupulosos e honestos em nível de inferioridade em relação a indivíduos pouco desejosos de cumprir suas obrigações fiscais, os primeiros podendo vender mais barato, porque não pagam os impostos realmente devidos.

A fraude é prejudicial, por outro lado, aos contribuintes que não têm facilidade de burlar o fisco, como os portadores de apólices, os salarizados, e até certo ponto, as sociedades de capitais ou os contribuintes cujas possibilidades de lesar o Erário são múltiplas e fáceis, como, por exemplo: os agricultores, as profissões liberais, os artífices, os comerciantes varejistas, as sociedades de pessoas jurídicas, os contribuintes prevaricadores, as empresas nacionalizadas e as empresas do setor privado, as sociedades nacionais de caminho de ferro e os transportes rodoviários particulares, etc.

Em resumo, o fisco tem o direito e o dever absoluto de reprimir as atividades prejudiciais ao Erário Público, sob pena de cometer verdadeira injustiça aos contribuintes leais e sob pena de provocar excessivas “evasões” na receita orçamentária.

§ 2.º AS CONDIÇÕES ÓTIMAS DA LUTA CONTRA A FRAUDE FISCAL

A luta contra a fraude fiscal, assim amplamente justificada, não pode, por outro lado, ser praticamente legítima, se não preencher certas condições de continuidade, de adequação, de regulamentação, de lealdade, de rapidez, etc.

Em primeiro lugar, a luta deverá ser sustentada no sentido da *continuidade*: em caso contrário, ela se traduzirá por uma curiosidade ocasional, episódica e inesperada: numa palavra, os contribuintes não poderão aceitar a vigilância do fisco, salvo se esta se exercer regularmente e não fôr interrompida por paradas no processo de repressão, como as anistias. Os contribuintes que conhecem a possibilidade do voto destas últimas pelo Parlamento sempre se convencem de que a fraude, mesmo descoberta, nem sempre é coibida; em caso de controle intermitente, são também levados a crer que as regras da moral fiscal estão sujeitas à revisão e que a verdade fiscal de hoje poderá ser o êrro de amanhã.

Em segundo lugar, a luta deverá ser geral e levada a efeito com uniformidade em toda a extensão do território, aplicando-se a todos os contribuintes; não poderá, em suma, merecer a aceitação dos contribuintes, salvo se tiverem a impressão ou mesmo a certeza de que a repressão será aplicada em cada divisão territorial ou qualquer outra circunscrição administrativa (cantão, comuna, etc.), com a mesma severidade.

Em terceiro lugar, a luta contra a fraude deverá mostrar-se *adequada*: ou, melhor, só deverá manifestar-se se puder ter eficácia, porquanto é sempre contraproducente mobilizar todo o pessoal das repartições fiscais para obter resultados insignificantes. Assim acontece quando a matéria tributável a ser controlada é pouco numerosa, facilmente dissimulável ou *evanescente*, etc.

Pouco defensável será também preconizar medidas de controle que serão facilmente contornadas pelos contribuintes mediante a connivência de terceiros, condições de atividade dos interessados ou modalidades de transações a fiscalizar. Tal é, igualmente o caso dos

meios de luta que só fazem apêlo para a consciência do contribuinte, para a concepção do dever fiscal, etc...

Numa palavra, o fisco deve abster-se de qualquer verificação, se não quiser arriscar-se, afinal e inevitavelmente, a proclamar sua impotência e derrota.

Em quarto lugar, a reação contra a fraude deve, na maioria das vezes, fazer voto de *discreção*: deve evitar as formas espetaculares e exteriorizadas; senão ela se arrisca, ao trazer para a praça pública as divergências entre o Tesouro e os contribuintes, a provocar críticas da opinião e a abrogação, pelo Parlamento, de medidas julgadas demasiado brutais.

Sobre êsse ponto existem, aliás, nuanças a observar; nos países em que a fraude fiscal é reprovada pela generalidade dos cidadãos, não é perigoso “pregar públicamente no pelourinho” os defraudadores; nos países em que, pelo contrário, a fraude fiscal é considerada quase como um esporte nacional, um “snobismo” de bom quilate, é geralmente inoportuno fazer uma publicidade excessiva aos defraudadores, que rapidamente se tornarão “vítimas da opressão fiscal”.

Em quinto lugar, a luta contra a fraude fiscal deve ser *graduada* e diferenciada, equivale dizer que deve comportar medidas preventivas, educativas, concomitantes e repressivas. Numa palavra, o fisco deve, de início, procurar informar os contribuintes acêrca dos seus deveres fiscais, obrigando-os discretamente a cumprí-los; em seguida, deve, por uma série de técnicas apropriadas, descobrir as infrações cometidas, fazendo com que os seus autores as reconheçam. Por fim, será levado a aplicar sanções de diversas espécies (financeiras, jurídicas, administrativas, profissionais, penais, etc...) às fraudes cometidas.

A luta contra a fraude deverá, por outro lado, ser *educativa*? A afirmativa parece certa, se bem que certos autores possam ponderar que há contribuintes incapazes de redenção. E’ bem verdade que os contribuintes, em geral, se entregam às combinações mais criticáveis, não só por ignorância das disposições em vigor, mas principalmente por má informação a respeito das repercussões inesperadas da fraude no que concerne à gestão de seu patrimônio; a respeito das sanções em que poderão incorrer; e a respeito dos processos de investigação que o Erário possui para denunciar a evasão do impôsto, etc.

Numa palavra, a luta contra a fraude só poderá ser satisfatória se fôr acompanhada de uma prévia educação prática dos contribuintes. Assim concebida, nem sempre dá a todos os cidadãos o senso do dever fiscal, da solidariedade fiscal, etc. mas serve para “alertar” numerosos contribuintes a respeito dos perigos da fraude, criando, entre êstes últimos, uma apreensão oportuna no tocante à curiosidade das Repartições fiscais; para falar de outro modo, a luta nitidamente educativa pode aborrecer os contribuintes convencendo-os das vantagens certas da fraude.

Além disso, a luta contra a fraude não é perfeita em seus resultados senão quando consegue ajustar-se à realidade, isto é, à vida real dos indivíduos, às suas receitas, ao seu patrimônio, às suas despesas, etc.; o que quer dizer que o clima da fiscalização somente satisfaz quando as rendas realmente recebidas são aquelas realmente arrecadadas, quando tôdas as vendas de mercadorias ou de serviços prestados pelos comerciantes são inscritos sem exceção na contabilidade comercial, etc... Eis aí, é preciso confessá-lo, uma hipótese para uma “futura cidade fiscal” a ser criada, onde não existiriam nem isenções, nem estimativas ou avaliações falsas.

Por outro lado, não é inútil afirmar que a luta contra a fraude fiscal deve ser *rápida*, isto é, inclusa em prazos relativamente curtos, três ou quatro anos no máximo. Muitas razões justificam essa observação. Em primeiro lugar, um contrôlê concomitante da infração é mais eficaz: permite conhecer mais exatamente as condições da fraude cometida, descobrir o valor exato dos bens, etc. E’ muito mais fâcilmente aceito pelo contribuinte fraudulento, que acha normal ser “punido” algumas semanas ou alguns meses após ter “incorrido em falta” perante a lei fiscal; estando, além disso, “preparado” para suportar as investigações do agente fiscal.

Um contrôlê *quase-concomitante* tem, sobretudo, a vantagem de liberar rapidamente o contraventor, não fazendo pesar sôbre o mesmo indefinidamente a ameaça imprecisa de uma verificação efetuada tardiamente; a luta retardada contra a fraude toma o aspecto de surpresa, de “trote”, etc. e, principalmente, pode levar o fisco a aplicar sanções a um contribuinte que gastou as rendas dissimuladas, alienou os bens omissos ou que não pode mais recuperar as somas invertidas na clientela ou no consumo; etc.: a cobrança de direitos dissimulados torna-se então difícil, se não impossível.

Em qualquer hipótese, é de desejar-se que a luta contra a fraude fiscal seja regulamentada o mais possível por textos legais ou regulamentares; deve, em suma, apenas deixar reduzida margem ao poder discricionário dos agentes de contrôlê; assim delimitada por definições imperativas, arrisca-se menos: a dar lugar a iniciativas inoportunas por parte do fisco, a acusar os agentes fiscais de perderem a calma, de não possuírem objetividade, de apelarem para a delação, de se entregarem a verdadeiras represálias, a violação de domicílio ou a vexames policiais.

Sem que haja necessidade de insistir, a luta contra os defraudadores deve ser sempre *cortez, leal e respeitosa* para com a dignidade dos contribuintes; deve, para falar de outra forma, tornar-se benevolente e, até prova em contrário, considerar os contribuintes como devedores honestos e não culpáveis.

Parece oportuno assinalar uma controvérsia que divide os técnicos fiscais: deve a luta ter um objetivo limitado, uma *percepção fiscal*, isto é, o pagamento dos impostos subtraídos pelos defraudadores? Deve, pelo contrário, ter uma finalidade mais vasta, mais social, mais política? E’ o que alguns sustentam, vindo na reação do

Tesouro um instrumento destinado a assegurar a *igualdade perante o impôsto*, uma distribuição melhor das rendas públicas, uma reparação equitativa na cobertura das despesas públicas.

Este ponto de vista comporta evidentemente conseqüências especiais: a luta assim compreendida deve ser levada avante mesmo para alcançar “resultados insignificantes”, devendo, então, ser bastante ostensiva para satisfazer a opinião pública; deve comportar exemplos, diligências correccionais, medidas de publicidade, etc.... Eis aí providências, ao que parece, próprias sem dúvida a despertar o “dever fiscal”; mas correm o risco de indispor os contribuintes, a levá-los a atitudes de revolta, a recusas de pagar o impôsto, etc.; pode-se indagar se é da alçada da administração financeira tomar a iniciativa de fazer reinar a equidade fiscal, ao passo que os Par-lamentos disso não cuidam, que as Constituições e as Declarações de Direitos são omissas a êste respeito, e, ao passo que, além disso, a “igualdade perante o impôsto” constitui um critério bem vago e suscetível de interpretações bem diversas, enquanto ainda não se decidiu entre uma justiça fiscal unicamente comutativa e uma justiça fiscal redistributiva.

§ 3.º MEDIDAS PREVENTIVAS CONTRA OS DEFRAUDADORES

Alguém disse que o fisco tem o direito e o dever absoluto de alertar e de documentar os contribuintes que podem ignorar ou conhecer mal as prescrições legais e regulamentares.

Sem dúvida, a ninguém é dado ignorar a lei fiscal; mas esta última é tão mutável, tão complicada, tão difícil de descobrir nos códigos, nos documentos oficiais, etc., apesar das tentativas de codificação, que é oportuno lembrar periódicamente aos contribuintes as suas obrigações.

Múltiplos são os processos utilizáveis nessa matéria e que fazem apêlo à memória e ao interesse dos contribuintes: declarações de existência de rendas, de fabricação, escrituração de documentos contábeis ou de repertórios, apresentação de informações, de justificativas, etc. Os outros meios pressupõem uma organização adequada do pessoal fiscal e a instituição de medidas gerais suscetíveis de criar um clima bastante receptivo para a fiscalização.

Informações fornecidas pelos contribuintes. a) *As declarações* são incontestavelmente as medidas mais frequentes; têm por objeto os elementos tributáveis e certos sinais exteriores; os contribuintes são obrigados a confessar os seus rendimentos cedulares, o seu rendimento global, certos elementos de seu patrimônio ou o conjunto de seu patrimônio, o montante de suas vendas, ou de seu volume de negócios, seus veículos, seus cavalos, seus cães, seus aparelhos de rádio, seus pianos, seus cartazes e anúncios, suas locações, suas heranças, suas doações, etc.

As declarações têm igualmente por objeto *os elementos do modo de vida*: aluguel de casa, pessoas empregadas no serviço doméstico,

viaturas e aviões de turismo, preceptores e governantes, posse de ações de terrenos de caça, filiação a um clube ou círculo, pluralidade de residências, etc.

As declarações são também utilizadas para fazer conhecer ao fisco certos *elementos de informação*: o montante dos estoques, os salários pagos, as pessoas (operários e empregados) salarizadas de uma empresa, os aluguéis de casa e os aluguéis profissionais, o número de viaturas utilitárias e turísticas, etc.

As declarações podem também dar ao Tesouro indicações preciosas, se mencionarem a *existência e os acontecimentos de uma atividade profissional*, a abertura de uma loja, de uma sucursal, a fabricação de um produto, a colocação em entrepostos, a circulação, etc.

As declarações assinadas pelos próprios contribuintes, é bom frisar, estão longe de ser sempre sinceras; mas no caso de serem exigidas *de terceiros* (como, por exemplo, das sociedades lançadoras de apólices, dos devedores que pagam juros aos credores, dos empregadores que descontam salários para os seus empregados e operários), as declarações são necessariamente mais dignas de fé e capazes de evitar a fraude, uma vez que elas permitem aos seus autores reduzir por sua sinceridade as suas próprias contribuições.

As declarações, além disso, constituem um meio mais eficaz de reduzir a fraude, se forem lançados em impressos “detalhados”, reclamando inúmeros esclarecimentos, tornando impossíveis as obscuridades voluntárias, os silêncios sistemáticos sobre certos rendimentos (rendimentos de origem estrangeira, por exemplo), sobre certos bens (valores mobiliários ao portador, dinheiro de contado, por exemplo), sobre certas despesas profissionais, sobre o montante das dívidas, etc.

b) Às declarações podem juntar-se as *informações* exigidas pelo fisco com apoio nas declarações, principalmente para a taxaçaõ dos rendimentos ou dos capitais: contas de lucros e perdas, relação de provisões, relação das amortizações, relação dos lucros postos em reserva, relação dos benefícios distribuídos, balanço de contas, montante de cotas-partes, gratificações de comparecimento e reservas, atas de sessões de assembléias gerais e de conselhos de administração, atos de constituição de sociedades, de aumento ou de redução de capital, de transformação, de liquidação, etc.

c) Deve ser reservado um lugar à parte aos *esclarecimentos*: trata-se de informações que são exigidas pelo agente fiscal por ocasião do exame das declarações, para explicar divergências entre os rendimentos declarados no curso de exercícios financeiros sucessivos, entre elementos de um patrimônio em diferentes datas; para distinguir bens *antigos* e bens *novos*, isto é, entrados no patrimônio depois de uma certa data; geralmente, as informações e os rendimentos extraordinários constituem o objeto dos boletins a preencher ou das respostas a dar num certo prazo bastante curto.

d) As *justificações* constituem outra categoria de medidas preventivas contra a fraude.

Exige-se que o contribuinte apresente provas escritas que justifiquem a existência de encargos de família, de filhos menores ou filhos maiores com encargo, de dívidas deduzíveis de um patrimônio ou de uma herança de contribuições pagas a um fisco estrangeiro, etc.

e) O fisco impõe cada vez mais aos contribuintes a escrituração regular de certos documentos que revelam dia a dia a atividade tributável.

De um lado estão os *repertórios*, isto é, registros sôbre os quais os contribuintes devem inscrever, de modo sumário, por ordem cronológica os *atos* ou *operações* que realizam, de maneira que o fisco possa, por êsse meio, conhecê-los facilmente. O repertório pode ser imposto aos funcionários do ministério público (notários, oficiais de justiça, escreventes de cartórios), aos secretários gerais de prefeitura e de administração municipal, aos vendedores de bens móveis e de raiz, aos intermediários em matéria de transação comercial, aos proprietários que tomam cofres-fortes de aluguel, aos banqueiros, aos proprietários que exploram o uso de alambiques, aos pagadores de títulos, aos joalheiros, aos antiquários, aos farmacêuticos, aos corretores de mercadorias, aos que exercem profissões liberais, aos locadores de móveis, etc.

De outra parte, estão os *livros especiais* exigidos de certos pequenos artífices, comerciantes, operários manuais, pessoas que exercem profissões liberais, etc., para dar conhecimento ao fisco, dia a dia, acêrca de suas vendas de mercadorias, de sua prestação de serviços, seus honorários, etc. Tais livros são destinados a suprir a contabilidade comercial a que não estão obrigados os referidos contribuintes, conforme o Código de Comércio do seu país.

Para falar de outro modo, ao passo que os repertórios contêm o levantamento dos atos e transações de venda, compra, depósito, etc..., o *livro especial* oferece a lista dos encaixes, dos preços de vendas ou de serviços, etc.

A obrigação do *livro especial*, em geral, não é prevista ainda para os proprietários de bens de raiz, para os portadores de valores mobiliários, para os salarizados, para os agricultores, etc.

São também principalmente previstos os *documentos contábeis* estabelecidos pela lei comercial: compreendem, ao mesmo tempo, os livros obrigatórios exigidos pelo Código (diário e anexos, cópia de cartas, livro de inventário) e os livros facultativos recomendados pela prática (documentos de receitas e de despesas, livro de receitas do farmacêutico, inventários, fôlhas de presença nas assembléias gerais, registros de transporte, de ações e de obrigações, etc.).

f) Outra categoria de documentos pode ser reclamada pelo fisco, notadamente para o contrôle das contribuições indiretas e dos direitos alfandegários: são os *títulos de movimento* ou papéis que preenchem certas condições de forma e destinados a acompanhar o deslocamento de certos objetos tributáveis: servem para constatar quer o pagamento prévio dos direitos e a circulação por franquia, quer a isenção dos direitos, quer, enfim, o deslocamento em caso de sus-

pensão de direitos; tais documentos, extraídos de registros na própria origem ou fonte, são denominados licenças, permissão escrita para passar mercadorias, guia de isenção de direitos de barreira, carta de guia (para a circulação de mercadorias, sujeitas a direitos) faturas de transporte, etc. Às vezes, o título em questão é substituído por uma vinheta, uma estampilha, uma placa de garantia, ou marca de fábrica ou propriedade, que atestam o pagamento do imposto.

Podem ser igualmente objetos de atenção por parte do fisco as *aberturas de contas* nas usinas controladas: contas de fabricação, contas de matérias primas, contas de produtos semi-acabados ou de produtos acabados, etc.

g) Em matéria de *valores mobiliários* os processos preventivos de controle utilizados pelo fisco são ainda mais detalhados.

O fisco experimenta as maiores dificuldades em acompanhar as transferências dos títulos ao portador, em conhecer a arrecadação proveniente da venda desses títulos seja no interior do país ou fora das fronteiras; a esse respeito, vários meios são suscetíveis de ser utilizados, por exemplo: a substituição de títulos ao portador por títulos nominativos, o endosso dos títulos, o cadastro de cupões, a caderneta de cupões, o desconto prévio.

A *nominatividade e o endosso obrigatórios* dos títulos devem ser afastados imediatamente como contrários à evolução econômica e financeira, que exige a possibilidade de uma mobilização fácil e rápida da fortuna.

O sistema do *cadastro de cupões*, que consiste em exigir dos bancos que pagam cupões, o estabelecimento de fichas transmitidas ulteriores ao fisco, é uma medida praticamente inoperante, pelo fato de, principalmente, a Administração ficar na impossibilidade material de utilizar os milhões de documentos adotados pelos estabelecimentos de crédito.

O *desconto prévio* não deve mais prender a atenção; consiste em reter, por ocasião do pagamento dos cupões pelos bancos, uma quantia fixada arbitrariamente e contra a qual é entregue um recibo; este documento permite, em seguida, o pagamento de um certo número de impostos gerais sobre a renda.

O único processo eficaz de controle pode, em definitivo, ser alcançado com o uso da *caderneta de cupões*; trata-se de uma espécie de caderneta de notas, cuja folha de rosto constitui verdadeiro cartão de identidade, o qual é entregue e visado periodicamente pelo fisco; nenhum pagamento de juros de valores ou capitais mobiliários poderá ser efetuado sem que o beneficiário esteja inscrito na referida caderneta; a evasão fiscal é assim reduzida ao extremo, somente se tornando possível no caso de pagamentos feitos no estrangeiro ou com o auxílio de cadernetas emprestadas pelo contribuinte a terceiros coniventes.

h) A caderneta de cupões pode ser estendida sob a forma de uma *caderneta de rendimentos*: toda receita correspondente a um

aluguel, a uma exploração agrícola, a um juro, a um salário, a honorários, a uma comissão, etc., deve ser inscrita no mencionado documento, que é individual ou familiar, podendo ser exigida pelo fisco, sempre que este último proceder à verificação das declarações de impostos sobre a renda assinada pelos proprietários de imóveis, salarizados, ocupantes de profissões liberais, etc.

E' quase certo que tal sistema pode despertar críticas: é cheio de papelório, obrigando os credores a jamais se separarem d'ele e os devedores de juros a reclamá-lo constantemente, a fim de fazerem um pagamento regular, etc. Pode dar lugar a perdas simuladas, ao mesmo tempo em que revela encaixes muito importantes; permite conluios a partir do instante em que receitas possam ser inscritas nas cadernetas de comparsas de secretários, domésticos, etc., isto é, de pessoas facilmente coniventes, porquanto, as mais da vèzes, não estão sujeitas a tributos, por não terem o mínimo tributável.

As afirmações de sinceridade e os juramentos fiscaes. Digna de nota é a prescrição imposta, em certos países, aos contribuintes no sentido de determinar suas declarações fiscaes ou suas convenções jurídicas com uma afirmação de sinceridade; para falar de outro modo, os contribuintes são obrigados, sob pena de sofrer as sanções do falso testemunho, a afirmar que registraram tôdas as suas receitas nacionais e estrangeiras, nominativas e anônimas; que mencionaram nas suas vendas e trocas a cifra exata dos preços e saldos estipulados; que indicaram, numa declaração de herdeiros, todos os valores mobiliários, tôdas as espécies, todo o dinheiro de contado fazendo parte da herança, etc.

A mesma obrigação pode ser imposta aos oficiais de justiça, por ocasião da redação de contratos autênticos, etc.

Os técnicos da fiscalização reconhecem que as afirmações de sinceridade não têm nenhum alcance prático, pelo menos nos países latinos, onde o defraudador fiscal não se julga obrigado a cumprir os ditames de sua consciência individual ou de sua religião.

A organização adequada e interna das administrações fiscaes. O fisco, mesmo tão documentado por antecedência, fica em presença de contribuintes cada vez mais dispostos a esquivar-se de suas obrigações para com as leis tributárias, a discutir as coletas exigidas, a reduzir ao mínimo as avaliações dos imóveis, da propriedade commercial, a apresentar seus documentos contábeis sob um aspecto crítico, a fornecer declarações incompletas, sem justificação, etc.

Deve, portanto, se quiser armar-se suficientemente para a luta, organizar serviços de lançamento, de contrôle e de arrecadação, educar os seus agentes, exigindo d'estes últimos uma vasta cultura geral, a um tempo jurídica, tecnológica, contábil, econômica, e instituir nas suas repartições uma documentação completa, etc.

Se tais condições forem satisfeitas, o fisco poderá fazer boa figura na controvérsia, sabendo *convencer* o contribuinte; não dará ao defraudador a impressão de estar sendo ridicularizado ou "*matraqué*"

(“*surrado*”), segundo o termo em voga na França. Poderá, então, levar o contribuinte a reconhecer o seu erro e aceitar a “penitência”.

a) Uma providência preliminar se impõe incontestavelmente nessa ordem de idéias — *o recrutamento nitidamente rigoroso dos agentes do fisco*. Estes últimos devem ser portadores, pelo menos, de um diploma de bacharel em direito ou de um diploma equivalente, recrutados exclusivamente através de concursos, selecionados numa carreira por uma série de exames, chamados periódicamente a fazer estágios nos centros nacionais, onde são dispensados os ensinamentos sobre as novas formas da fiscalização, do direito, da contabilidade, da tecnologia, da vida econômica e financeira da empresas, etc.

Assim escolhidos e formados, os agentes fiscais não poderão ser acusados de ignorar a sua profissão, ou de passarem por funcionários “amadores” ou “políticos” ou “limitados” pelo profissionalismo fiscal; aparecerão, aos olhos dos possíveis defraudadores, como adversários objetivos, informados, impermeáveis às intervenções políticas e partidárias; apresentar-se-ão como servidores do poder público dispostos a aplicar os dispositivos das leis fiscais com inteligência, moderação e amplitude de idéias, e também a discriminar com habilidade os bons contribuintes dos verdadeiros infratores.

Graças à sua “*formação geral*”, os agentes do fisco poderão dar aos contribuintes a impressão justa de que eles não buscam satisfazer um instinto doentio e sádico de perseguição, de que não se acham possuídos do desejo de fazer todos os dias uma “*bela*” caçada, de colecionar contraventores, etc.

Possuindo grande bagagem intelectual, educação perfeita, facilidade de elocução incontestável, discrição acentuada, os funcionários das repartições fiscais serão então capazes de criar, em favor do fisco, um clima favorável: induzirão a massa dos contribuintes a reconhecer que eles têm por missão *precípua* exigir a contribuição de cada um para os encargos públicos, e que a sua preocupação não é apenas vigiar, espreitar e ter como suspeitos os contribuintes, esquadrinhando as suas vidas particulares, as suas contabilidades, etc.

b) Tal conceito de organização das repartições fiscais inclui implicitamente para as mesmas a obrigação de utilizar os seus agentes subalternos e temporários, unicamente para as funções *de ordem interna*; ou, explicando de outro modo, o fisco deve, a fim de não tornar desculpável a fraude, evitar que os contribuintes entrem em contato com auxiliares cuja instrução seja insuficiente, cujo zelo possa ser intempestivo e inepto, cujas explicações que justifiquem a exigibilidade do impôsto sejam frequentemente sumárias, cujas faculdades de discussão sejam limitadas, etc.

c) Uma questão, aparentemente subsidiária, se apresenta a propósito da utilização dos agentes encarregados de reprimir a fraude; devem eles residir *in loco*, na sede do cantão ou do distrito administrativo? ou será preferível que fiquem domiciliados na sede do departamento territorial ou da comarca, comparecendo episódicamente

nas diferentes comunas da sua circunscrição a fim de cumprir a sua missão fiscalizadora?

A primeira solução parece a melhor: sòmente um agente do fisco, que viva no ambiente dos “seus” contribuintes, será capaz de controlar com eficácia as suas atividades repreensíveis; é unicamente *in loco* que poderão ser conhecidas as flutuações do mercado dos imóveis urbanos, das fazendas, dos valores de comércio, do movimento de entrada, etc. Só um agente com atribuições territoriais limitadas, é que poderá conhecer o *modus-vivendi* dos cidadãos, a marcha aparente das indústrias, das explorações, etc.

Entretanto, defende-se a segunda solução pelos motivos seguintes: o agente do fisco, que percorre uma distância de vinte ou trinta quilômetros, é felizmente ignorado pelos contraventores; pode agir com maior independência, por isso que não se acha ligado por nenhum laço mundano, por nenhuma relação de círculo, de café, de associação, de parentesco, por nenhuma relação de cliente e fornecedor, etc.; é também mais capaz de revelar uma fraude, porque possui visão mais ampla, porque controla contribuintes cujas atividades profissionais são mais diversificadas, porque avalia propriedades agrícolas e lotes situados em terrenos os mais diferentes possíveis, etc.

Aí está, por certo, uma argumentação que tem o seu valor; mas ninguém duvida que o agente do fisco, obrigado a deslocar-se, hesita em transportar-se para longe de seu domicílio, não possui sempre os meios financeiros ou técnicos para tal fim, ou adquire com grande facilidade o hábito de fixar-se preferentemente nos bairros ou terrenos vizinhos de sua residência; êsse estado de espírito se traduz por uma luta desigual contra a fraude, ora demasiado severa num determinado ponto, ora fraca demais sob outro aspecto.

d) Não basta, para lutar contra a fraude, que os agentes principais do fisco sejam dotados de uma vasta cultura geral e profissional e que os agentes subalternos sejam caucionados nas suas tarefas internas, é preciso também que êles baseiem as suas pesquisas numa *documentação administrativa* bem concebida, facilmente consultável e constantemente atualizada.

A êsse respeito são dignos de nota: os fichários, os repertórios, os arquivos fiscais, os índices remissivos, os cadastros, as monografias, etc.

Os *fichários* são constituídos por grupos de fichas estabelecidas progressivamente, e fornecendo detalhes sòbre os imóveis produtores de renda, os castelos, as casas de campo, os hotéis particulares, as casas cujas locações trazem renda aos proprietários, os imóveis rurais, as fazendas, os lotes de terrenos, os valores de comércio, as clientelas, os movimentos de entrada, etc.

Tais fichas informam sòbre o valor venal e o valor locativo, tal como resulta das mutações sucessivas a título gratuito e a título oneroso: fazem sobressair o valor unitário por hectare, pavimento de edifício, peça, aposento, etc. Esclarecem se a alienação de bens foi feita em hasta pública, por via judiciária ou convenção amigável; agrupadas

por municípios ou paróquias, e mesmo por cantões, tais fichas são reveladoras do mercado imobiliário, do mercado dos valores de comércio e de seus diferentes elementos (clientelas, direito ao arrendamento, mercadorias novas, etc.).

O *repertório* é uma organização interna diferente: é constituída por um conjunto livros-mestres (*livros-razão*) escriturados em cada circunscrição territorial (comuna, cantão, distrito, etc.); contas são abertas para cada contribuinte e recebem lançamentos (no ativo e no passivo), por ocasião das vendas, das trocas, das compras de imóveis, de valores de comércio, de cessões de direitos sucessórios, das liquidações, das partilhas, das doações, das sucessões, de obrigações, de empréstimos, dos reconhecimentos de dívidas, das concessões de privilégio, de direitos sociais, etc. Cada contribuinte sendo munido de uma ficha individual que o identifique (nome do cônjuge, dos ascendentes, data do nascimento, do casamento, etc.), é fácil ao fisco reconhecê-lo em caso de fraude constatada.

O *arquivo fiscal* é uma forma vizinha da precedente, porém, de maior alcance: ao passo que o repertório se destina somente ao lançamento das operações jurídicas ativas e passivas em capital, o arquivo fiscal reúne, na maioria das vezes, em *pastas individuais*, por município, cantão, distrito, etc., tôdas as declarações anuais, tôdas as indicações, tôdas as informações, etc., suscetíveis de revelar a situação exata do contribuinte em *rendimento*; o arquivo fiscal agrupa, em consequência, e antes de tudo, as declarações de rendimentos pagos, as declarações de salários pagos, as declarações de estoques, de montantes de negócios, as declarações de safras, sementeiras, etc.

As *monografias* são instrumentos excelentes de documentação contra a fraude se forem bem elaboradas. Tratando de profissões bem determinadas (secos e molhados, bancos, indústria de transportes, restaurantes, hotelarias, tinturarias, etc.) ou das explorações agrícolas particulares (cerealíferas, arborícolas, hortícolas, florais, graníferas); tais monografias detalham as práticas desses diversos empreendimentos, as relações habitualmente existentes entre o montante de negócios e os lucros, entre o lucro total e o lucro líquido, entre o montante de negócios e as despesas gerais, entre os capitais fixos e os capitais circulantes, entre o número dos hectares e o gado cornífero, entre o valor da propriedade agrícola e o número dos salarizados, etc.

Essa documentação tecnológica permite fazer confrontos oportunos entre os lucros das explorações honestas e os rendimentos declarados pelas emprêsas fraudulentas, etc. Convém, no entanto, observar que as monografias ficam rapidamente obsoletas, em virtude da mobilidade da conjuntura, da instabilidade dos mercados, da reconversão rápida das emprêsas, etc.; a sua atualização constante é, por outro lado, indispensável para uma luta bem sucedida contra a fraude.

As *matrizes* são registros onde se acham inscritos os contribuintes sujeitos a impostos diretos, isto é, a pagamentos periódicos, anuais na maioria dos casos, porque possuem imóveis, valores de comércio, mó-

veis facilmente identificáveis ou porque recebem rendimentos regulares (comerciais, industriais, etc.).

As *matrizes* permitem acompanhar a curva das tributações sucessivas, e fazer, quando fôr o caso, confrontos, provocando, da parte dos contribuintes, esclarecimentos necessários sempre que as diferenças de ano para ano nos elementos tributáveis parecerem injustificadas.

As *matrizes* reclamam, as mais das vêzes, infelizmente, um processo especial: a instituição de cadernos anuais contendo a lista dos contribuintes, o que, aliás, constitui, sem dúvida um método obsoleto de lançamento e de liquidação fiscal.

Os *cadastros* são um conjunto de documentos técnicos, geográficos e administrativos, dando os detalhes úteis sobre os imóveis tributáveis; os cadastros apresentam os imóveis rurais ora por parcelas (lotes), ora por exploração, ora por natureza de cultura; o estabelecimento dos cadastros é, aliás, complexo: necessita dos trabalhos de agrimensura, de cartografia, exige a classificação dos bens rurais, sua avaliação, o valor locativo e o valor venal, etc.; a sua atualização periódica é ainda mais difícil; de fato, os cadastros acarretam a fixação de “rendas cadastrais” “esclerosadas” durante 10, 20 anos ou muito mais ainda.

Os *índices remissivos* merecem certa atenção: o contrôle dos bens não podendo fazer-se senão no local da situação e o das rendas a não ser no domicílio ou sede principal, é indispensável que uma centralização se processe nos órgãos fiscais da situação ou do domicílio. Tal centralização só poderá ser obtida pelo sistema dos *índices remissivos*, ou serviços fiscais endereçando uma cópia dos documentos fiscais aos funcionários capazes de fazer útilmente *in loco* a verificação das declarações. Embora *internamente* o sistema seja relativamente fácil de organizar, o mesmo entretanto, não sucede *no plano internacional*: só poderá funcionar graças a “trocas” autorizadas por convênios de assistência recíproca.

O *plano contábil* é um processo interessante para combater a fraude: é um tipo de contabilidade imposta sobretudo por motivos fiscais às empresas agrícolas, industriais, de artesanato, comerciais ou liberais; tanto na receita quanto na despesa, os lançamentos são obrigatoriamente previstos, as contabilidades são assim impostas até mesmo aos contribuintes dispensados (isentos) pela lei civil ou comercial. A escrituração é feita segundo modalidades “típicas”, de tal sorte que as amortizações, as provisões, as despesas gerais (publicidade, salários, viagens, locais de repartições e de fábricas, etc.) aparecem obrigatoriamente e no mesmo local, nos documentos de todos os contribuintes; o fisco poderá, então, dessa maneira defender-se contra as insuficiências, as omissões, as imprecisões mais ou menos voluntárias por parte das empresas. Fica, destarte, capacitado a estabelecer confrontos entre as diferentes declarações, a estabelecer para cada profissão porcentagens *normais* entre os montantes de negócios e os lucros, entre os montantes de negócios e as despesas gerais, etc.; pode efetuar as suas verificações mais rápida e seguramente.

A conclusão de acordos internacionais de assistência mútua. A fraude fiscal vai assumindo, cada vez mais, pelo menos no que concerne aos grandes contribuintes, a forma internacional: a mobilidade dos indivíduos e dos patrimônios, a dissociação das empresas societárias em matrizes, e filiais, a rapidez de comunicações, etc., facilitam a exportação dos capitais, a constituição de bens no estrangeiro, as transferências de sedes sociais, os depósitos de valores mobiliários nos bancos estrangeiros, o recebimento de juros de apólices no estrangeiro, a multiplicação dos domicílios ou principais sedes fiscais. etc.

Só há uma única solução possível para os Estados desejosos de acompanhar os seus clientes nas suas transferências e investimentos financeiros: a conclusão de acordos de assistência mútua. Esta técnica, que se utiliza de referências remissivas acêrca dos nacionais respectivos, é infelizmente difícil de realizar, e a muitos Estados — considerados por definição verdadeiros refúgios fiscais — repugna, com efeito, amedrontar a sua clientela estrangeira.

§ 4.º OUTRAS MEDIDAS PREVENTIVAS GERAIS

A lista das técnicas suscetíveis de evitar a fraude fiscal pode ser alongada fàcilmente: parece útil citar, em primeiro lugar, entre essas últimas, a *publicação urgente das leis fiscais*.

A publicação urgente das leis fiscais. A publicação normal dos novos textos fiscais comportando majoração de tarifas, obrigações suplementares, etc., leva muitas vèzes os contribuintes a recorrer a antedatas, uma vez que vários dias podem decorrer entre a inserção no Diário Oficial do país e a vigência do texto legal em cada circunscrição territorial (comarca, departamento, distritos, etc.). Esta fraude será evitada, se a publicação se fizer telegráficamente, isto é, quase de maneira concomitante (no dia seguinte, na maioria das vèzes); os contribuintes não terão, assim, o tempo material de pensar sequer em deslocar o fato gerador do impôsto.

Mas existem outras técnicas como a publicidade das declarações fiscais, o alcance civil das declarações fiscais, o contrôle das agências fiscais, etc.

A publicidade das declarações fiscais. E' um meio eficaz para induzir os contribuintes a cumprir suas obrigações fiscais; a publicidade de certas declarações de impôsto funciona nos Estados Unidos da América do Norte, onde é aplicada sem dificuldades. Os jornais reproduzem as indicações comunicadas pela Administração; o infrator não pode assim declarar como renda total o que êle gasta com os seus únicos automóveis ou suas vilegiaturas. Sem dúvida, em França, a lista dos contribuintes sujeitos ao impôsto geral sôbre a renda é depositada pela Diretoria das Contribuições Diretas de cada circunscrição territorial (departamento) nas prefeituras municipais, de que depende o domicílio dêsses contribuintes, ficando à disposição de todos os cidadãos tributáveis da municipalidade. Mas isso ainda é insuficiente. Não haveria na publicidade em aprêço nenhuma violação verdadeira do se-

grêdo dos negócios; e os contribuintes, talvez por temor de serem acusados como mentirosos pela notoriedade pública ou ainda por amor-próprio, seriam levados a declarar ao fisco rendas ou capitais em proporção com os seus recursos reais.

A mesma medida poderia ser aplicada ao preço de vendas de imóveis, aos preços de cessão dos valores de comércio, às avaliações mencionadas para os mesmos bens nas declarações de herdeiros, etc. Bem entendido: a publicação total ou parcial dessas listas e das indicações que as mesmas contivessem, seria interdita e punida com penas correccionais severas

O alcance civil das declarações fiscais. E' de notar que se os contribuintes são pouco sinceros para com o fisco, é porque sabem que suas declarações outra consequência não trazem a não ser a liquidação de seus impostos; se tivessem a certeza de que as indicações e as cifras que declaram ao fisco haveriam de obrigá-los em suas atividades particulares ulteriores, mostrariam mais franqueza para com o erário público.

Bastaria, para isso, que o legislador decidisse que as declarações fiscais tivessem fé plena no tocante às menções e quantias declaradas, não sômente perante a Administração, mas também entre as partes que as tivessem assinado, seus herdeiros, e terceiros.

Adivinha-se o alcance prático de tal disposição: "o acidentado" não poderia obter uma pensão de invalidez ou de incapacidade calculada sôbre uma soma superior às rendas anuais declaradas ao fisco; a companhia de seguro estaria no direito de recusar uma indenização superior à quantia declarada ao fisco como valor do imóvel; seria impossível aos esposos sobreviventes ou a seus representantes embargar parte de um espólio no valor que excedesse o preço declarado na Recebedoria do Registro Fiscal, etc.; recusar-se-ia às partes intentar uma ação para deduzir o preço de um contrato de arrendamento que não se baseasse no aluguel confessado ao fisco; os serviços públicos expropriantes estariam no direito de pagar aos proprietários apenas uma indenização exatamente igual à estimativa em valor venal contida numa doação ou declaração de herdeiros, etc. Tal sistema completaria, ampliando-o, o processo utilizado pelo legislador quando costuma declarar nulos os atos secretos (contra-escrituras) derogatórios de atos autênticos em matéria de vendas de imóveis ou bens mercantis, de sorte que os dispositivos legais previstos para a fixação das indenizações correspondessem aos bens que houvessem sido objeto de declarações fiscais.

O contrôle das agências fiscais. E' certo que os conselhos fiscais são indispensáveis na hora atual, na maioria dos países, em face das novas tendências da técnica fiscal; as declarações fiscais são numerosas e difíceis de regular; as prescrições fiscais são múltiplas e imperativas; a interpretação dos dispositivos legais e regulamentares é delicada, etc.

Os conselhos fiscais podem, portanto, disciplinar muito útilmente as Repartições Fiscais nas suas tarefas, redigindo as declarações para

os seus clientes, preparando para êstes últimos as informações, as justificações, os esclarecimentos reclamados pelo fisco, escriturando os documentos contábeis, os livros especiais, etc.

Além disso, os conselhos podem oportunamente “reter o fôlego” dos funcionários fiscaes, impedindo-os de manter pretensões excessivas, propondo soluções conciliatórias, salientando a boa-fé dos contratantes, apresentando sua defesa, etc.

Mas deverão somente estar habilitados, qualquer que seja o país, a desempenhar essas missões delicadas se preencherem determinadas condições: devem possuir uma cultura jurídica, profissional, e contábil, muito sólida, justificada por títulos e anos de prática; devem, além disso, submeter-se a uma severa deontologia profissional, esta última não podendo ser respeitada senão por uma inscrição redigida numa lista oficialmente estabelecida para cada região, departamento e sob o contrôle da justiça e da administração fiscal; é preciso, sobretudo, que tais conselhos sejam constituídos em *ordem profissional* e sejam, destarte, submetidos à fiscalização de seus pares, quer se trate de suas atribuições, de seu modo de retribuição ou do montante de seus honorários.

Nada se opõe a essa organização, pois que já existem, na França em particular, peritos contadores grupados em ordem nacional,, regional, etc., comissários fiscaes inscritos em listas estabelecidas para cada jurisdição de Côrte de Apelação, etc.

A educação fiscal dos contribuintes. E' oportuno mencionar uma outra medida preventiva, que pode fazer sorrir certos técnicos, mas que, apesar disso, deve ser tentada: é a educação fiscal dos contribuintes.

Por que não se ensinariam, em tôdas as escolas, algumas lições de civismo fiscal? Por que não se fariam, nos liceus e colégios, e também nos estabelecimentos de ensino superior, algumas conferências sôbre o fisco, a utilidade das arrecadações e sua necessidade social? Tais medidas poriam, ao que parece, em estado de receptividade o futuro contribuinte. A sua educação seria completada no dia em que êle se tornasse devedor do fisco; artigos numerosos e claros deveriam ser inseridos nos jornais; palestras deveriam ser feitas por chefes fiscaes de reconhecida competência nas emissoras de radiofonia, a fim de dar a conhecer ao grande público os prazos, as modalidades de pagamento, os recursos à via contenciosa, etc.; os dirigentes não deveriam expor os assuntos fiscaes nas colunas de “a pedidos” dos periódicos ou nas páginas de anúncios.

Na hora atual, o contribuinte só se interessa pelas questões de impostos para reclamar, com alvoroço e imprecisão, contra as exigências do fisco ou para encontrar os meios de não pagar a quantia determinada que lhe é exigida por uma Repartição Fiscal; seria preciso que êle compreendesse que a legislação fiscal é impotente de conhecer, em seus princípios, de modo geral, e fora de qualquer dificuldade individual.

A própria Administração deveria secundar essa campanha de vulgarização fiscal, e instalar, como já o tem feito, em matéria aduaneira, escritórios onde os contribuintes encontrassem, verbalmente ou por escrito, tôdas as informações indispensáveis sobre os impostos de que pudessem ser devedores num determinado momento de sua atividade econômica (abertura ou fechamento de loja, criação ou liquidação de uma sociedade, compra ou venda de um título de comércio, afixação de um cartaz ou de letreiro luminoso, abertura de um inventário, aquisição de um imóvel, redação de um contrato (arrendamento, partilha), recebimento de um prêmio, ou de uma indenização de seguro, etc. Não se trataria, aí, de consultas no sentido próprio do termo, mas de conselhos formais sobre a declaração a ser assinada, sobre o funcionário fiscal com quem deveria tratar, sobre o texto a consultar, etc. Tal sistema evitaria também, a muitos contribuintes, o trabalho de recorrer a “conselhos ou contenciosos fiscais” mais ou menos qualificados, e de ouvir as suas instigações à fraude e às combinações criticáveis.

A restrição do segredo profissional. Encontra-se, na legislação de numerosos países, a instituição do segredo para certas categorias profissionais: trata-se, praticamente, da interdição moral e legal de não divulgar fatos confidenciais que médicos, cirurgiões, advogados, etc. conheceram no exercício ou por ocasião do exercício de suas atividades.

Essa obrigação à discrição, imposta às pessoas depositárias de segredos que lhes são confiados, dá lugar, como é notório, a numerosas controvérsias a respeito do caráter de que é revestida (contratual, social, etc.); no plano fiscal, pelo contrário, ela estabelece a unanimidade entre os técnicos dos impostos e pode facilitar a fraude de vários modos: de um lado, os “confidentes necessários” determinados pela lei fiscal e reconhecidos como tais, legalmente obrigados ao segredo, se julgam mais ou menos dispensados de usar completa sinceridade nas suas próprias declarações; por outro lado, os clientes podem confiar em que nada devem temer quanto às revelações ou indiscrições de seus patronos no que se relaciona com os pagamentos pessoais.

E' certo que, graças a essa instituição jurídica, bastante legítima em si mesma, há uma séria brecha no contrôlo dos impostos; mas também ninguém põe em dúvida que as profissões sujeitas aos sigilo profissional são particularmente suscetíveis nesse ponto e não hesitam em alertar a opinião pública tôda vez que o segredo profissional é pôsto em discussão pelos juizes e os agentes do fisco.

E', portanto, desejável agir com lentidão para modificar a opinião dos interessados, fazendo com que a regulamentação do assunto se dobre, pelo menos perante o fisco. Manda a verdade dizer que a evolução parece processar-se com bastante rapidez desde que o “habeas-corpus” de cada cidadão foi desagregado pela curiosidade dos serviços oficiais de seguro social e estatística. E' bom declarar, formalmente, que as restrições que possam ser trazidas pela lei ao sigilo profissional não poderão, em hipótese alguma, obrigar os médicos, os cirurgiões, os advogados, em particular, a se explicarem quanto à natureza de uma

doença, de uma operação, ou quanto aos detalhes de uma chantagem, de um divórcio, de um drama passional, etc.; a curiosidade do fisco, em suma, deve limitar-se aos aspectos “financeiros” e patriomoniais.

Os sistemas de prova em matéria de fraude. E’ ao fisco, enfim, que age como querelante para a cobrança do impôsto e para a luta contra a fraude, que cabe a prova da existência da matéria tributável, das omissões nas declarações, das inexatidões e insuficiências nas estimativas dos rendimentos ou bens declarados, etc.

O legislador pode publicar, por editais, um conjunto de medidas coerentes, que permitam demonstrar a realidade dos fatos jurídicos ou materiais tributáveis; é, principalmente, êsse o sistema utilizado na Alemanha onde haviam sido votadas leis completas sôbre a adaptação fiscal (*Steueranpassungsgesetz*), sôbre a “traição em prejuízo da pátria” (*Volksverratgesetz*), sôbre os processos de avaliação (*Reichsbewertungsgesetz*), etc.

Em outros países, o legislador se mostra menos “totalitário”; prevê algumas disposições legais visando a certos impostos ou a certos fatos geradores de impôsto; para o restante das contribuições, êle se louva, mais ou menos, nas regras de prova do *direito comum*; é assim que lhe é possível decidir que a prova dos fatos que fêz nascer o impôsto será estabelecida segundo os princípios civis ou comerciais, isto é, graças à prova literal, às presunções, à confissão, à prova testemunhal, ao inquérito, à interrogação, à denúncia do juramento.

Às vêzes, o legislador se mostra mais discreto, só aceitando o *processo escrito* e excluindo, destarte, a prova testemunhal, o inquérito, a interrogação e a delação do juramento, que acarretam o comparecimento pessoal das testemunhas ou do contribuinte.

Em sentido inverso, o fisco pode ir mais longe — o que é então criticável — na administração da prova e aceitar a denúncia de terceiros, aos quais atribui parte do impôsto arrecadado, graças à sua delação de uma fraude.

Tais são os meios, mais ou menos eficazes, de “despertar” os contribuintes, lembrando-lhes direta ou indiretamente as suas obrigações para com o erário público, fazendo que compreendam que a fraude fiscal está longe de ser compensadora, alertando-os a respeito das “antenas” que possui o fisco para descobrir as combinações próprias para frustrar a evasão. Alguns cétricos sustentarão que tais medidas constituem mecanismos impotentes para fazer nascer ou renascer a virtude fiscal. Merecem que se lhes responda que a experiência deve sempre ser tentada, a fim de que os contribuintes se livrem da tentação do pecado.